

Eurico Marcos Diniz de Santi
Breno Ferreira Martins Vasconcelos
Daniel Souza Santiago da Silva
Karem Jureidini Dias
Susy Gomes Hoffmann
(Coordenadores)

REPERTÓRIO ANALÍTICO DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF

**Max
Limonad**



Série Tributação & Desenvolvimento

FGV DIREITO SP
ESCOLA DE
DIREITO
DE SÃO PAULO

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA

KAREM JUREIDINI DIAS

SUSY GOMES HOFFMANN

(COORDENADORES)

REPERTÓRIO ANALÍTICO DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA	JOSÉ HENRIQUE LONGO
ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA	JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA	KAREM JUREIDINI DIAS
ANA CLÁUDIA UTUMI	LETÍCIA RODRIGUES SUGAHARA
ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI	LUÍS EDUARDO BARBIERI
ANDRÉA MEDRADO DARZÉ	LUIZ ROBERTO PEROBA
ANTONIO CARLOS ATULIM	MARCOS HIDEO MOURA MATSUNAGA
ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO	MARCOS TAKATA
BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS	MARCOS VINÍCIUS NEDER
CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA	MARIA INÊS MURGEL
CAROLINA LAURIS MASSAD PINCELLI	MARIA RITA FERRAGUT
CAROLINA W. LANDIM	MAURÍCIO BELLUCCI
DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA	MAURÍCIO PEREIRA FARO
DANIEL VITOR BELLAN	NATANAEL MARTINS
DANIELE SOUTO RODRIGUES	PAULO AYRES BARRETO
EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI	PEDRO ANAN JUNIOR
FÁBIO PALLARETTI CALCINI	PEDRO LUNARDELLI
FERNANDO CASTELLANI	RAFAEL PANDOLFO
FLAVIO DE SÁ MUNHOZ	RAQUEL MINATEL
GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR	RAQUEL NOVAIS
GUILHERME ADOLFO MENDES	RENATO SILVEIRA
GUSTAVO FRONER MINATEL	ROBERTO QUIROGA MOSQUERA
GUSTAVO LIAN HADDAD	RODRIGO CARDOZO MIRANDA
JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR	SUSY GOMES HOFFMANN
JOÃO DÁCIO ROLIM	THAIS ROMERO VEIGA
JOÃO FRANCISCO BIANCO	VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE
JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO	VANESSA RAHAL CANADO
JOSÉ ANTONIO MINATEL	WINDERLEY MORAIS PEREIRA
JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI	

APOIO:

OBSERVATÓRIO DO CARF



O Observatório do Carf é uma parceria do JOTA com 50 especialistas em direito tributário, unidos pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP.

Semanalmente, professores, advogados, auditores fiscais, além de conselheiros e ex-conselheiros do tribunal administrativo analisam com neutralidade a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais antes e depois da Operação Zelotes, que impôs uma reestruturação relâmpago no órgão.

A coluna é fruto de pesquisas realizadas no NEF-FGV para mapear, analisar, descrever e identificar a racionalidade e coerência das decisões entre os milhares de acórdãos proferidos pelo conselho, cujo estoque de processos representa um passivo de R\$ 580 bilhões.

O estudo, assim como a repercussão dos seus resultados nesta coluna, visa fornecer material para exigir coerência interna e respeito do conselho aos seus próprios precedentes, garantia de isonomia e critérios mínimos de segurança jurídica sobre o pântano kafkiano da complexidade tributária.

JOTA

<http://jota.uol.com.br/tudo-sobre/observatorio-do-carf>

REPERTÓRIO ANALÍTICO DE JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito e Editora Max Limonad
Versão PDF

Para adquirir em papel ou epub acesse:

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Eurico Marcos Diniz de Santi (como coordenador)

Direitos cedidos pelos autores especificamente para a presente edição em papel, pdf e epub

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

[Editora Max Limonad](http://www.editoramaxlimonad.com.br)

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da Éditions Gallimard

ISBN PDF: 978-85-7549-095-2

Conforme a Lei 9.610/98, é proibida a reprodução total e parcial ou divulgação comercial, por qualquer meio, físico ou eletrônico sem a autorização prévia e expressa da editora.

2016

SUMÁRIO

DOS AUTORES	14
PREFÁCIO.....	18
RESPONSABILIDADE	21
Introdução.....	22
1. Reconhecimento da responsabilidade: solidariedade por interesse comum e fraude.....	26
1.1. Falta de intimação de acórdão aos imputados com responsabilidade solidária	26
1.2. Acórdãos que afastam a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude.....	32
Acórdãos que mantêm a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude	38
2. Grupo econômico.....	47
2.1. Desconsideração da personalidade jurídica	47
2.2. Confusão patrimonial	49
2.3. Grupo econômico	49
MULTA QUALIFICADA	69
A aplicação da multa qualificada nas autuações fiscais	70
Dos elementos caracterizadores da qualificação da multa de ofício	71
A qualificação da multa de ofício nos casos de conduta reiterada	82
Critérios de aplicação da multa qualificada em autos de infração de IRRF por pagamento sem causa, com análise de condutas típicas para caracterização da conduta dolosa	87
1. Síntese	87
2. Hipóteses de Inaplicabilidade da multa qualificada no lançamento do IRRF por pagamento sem causa	88
2.1. A comprovação da materialidade do IRRF, por si só, não configura o evidente intuito de fraude ...	88
2.2. A reiteração da conduta não configura o evidente intuito de fraude.....	88
2.3. Não comprovação de fraude documental.....	89
2.4. A não convalidação de planejamento tributário, por si só, não justifica a qualificação da multa	89
3. Hipóteses de aplicabilidade da multa qualificada no lançamento do IRRF por pagamento sem causa ...	90
3.1. Utilização de documentos fiscais inidôneos.....	90
3.2. Utilização de contabilidade paralela ou alterada dolosamente	90
3.3. Interposição de terceiros.....	91
4. Conclusão.....	91
A manutenção da qualificação da multa na sucessão empresarial	92
1. Apresentação do problema	92
2. A posição do CARF	92
A não aplicação de multa de ofício e de sua qualificação na sucessão por morte	95
A aplicação do art. 112 do CTN e do princípio do in dubio pro reo nos julgamentos de multa qualificada pelo CARF	96
1. Síntese	96
2. Inaplicabilidade do art. 112, do CTN, no exame da multa qualificada: ausência de dúvida do julgador quanto à existência de evidente intuito de fraude.....	97
3. Aplicabilidade do art. 112, do CTN, no exame da multa qualificada	97
3.1. Dúvida razoável e prova de conduta dolosa	97
3.2. Desempate pelo voto de qualidade X in dubio pro reo.....	98

4. Conclusão.....	99
Efeitos da alteração de jurisprudência e a aplicação ou manutenção de multas qualificadas	100
Apresentação do problema	100
A posição do CARF.....	101
Conclusões deste relatório.....	102
DECADÊNCIA.....	105
1. Considerações iniciais	106
2. Breve histórico sobre o posicionamento do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o início do prazo de decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação	108
2.1. Prazo de decadência nos casos de pagamento em sentido estrito	111
2.2. Prazo de decadência nos casos de recolhimento de estimativas mensais	111
2.3. Prazo de decadência nos casos de apresentação de declaração de ajuste anual	112
2.4. Prazo de decadência nos casos de compensação.....	113
2.5. Prazo de decadência nos casos de aproveitamento de saldo credor	114
2.6. Prazo de decadência nos casos de depósito judicial	115
2.7. Prazo de decadência em casos de compensação de prejuízo fiscal e bases negativas	116
3. O prazo de decadência para o aperfeiçoamento do lançamento procedido em diligência, com a reabertura de oportunidade para o contribuinte aditar sua defesa	118
4. Alteração do termo inicial para a contagem do prazo decadencial em decorrência da entrega, pelo contribuinte, de declaração retificadora que altere características dos fatos geradores antes informados ao Fisco por meio de declaração originária	121
LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS – ARTIGOS 146 E 149 DO CTN	124
Apresentação do problema.....	125
COMPENSAÇÃO	157
Aplicabilidade da homologação tácita nos pedidos de compensação convertidos em declarações de compensação	158
1. Síntese	158
2. Perspectiva restritiva	159
3. Perspectiva extensiva	160
A possibilidade de compensação de estimativa não homologada refletir no saldo negativo de IR e CSLL	161
A possibilidade do pagamento a maior ou indevido da estimativa mensal ser compensado diretamente, sem necessidade de compor o saldo negativo	164
A existência de prazo para homologação tácita do PER	166
A retroatividade em relação às diversas alterações sobre penalidades para compensação não homologada e compensação não declarada	168
A possibilidade de o fisco rever saldo de prejuízo fiscal ou saldo negativo de IR de períodos já homologados com fundamento no prazo de 5 anos para análise do pedido de compensação previsto no artigo 74 da Lei 9.430/96.....	171
A retificação da DCTF é condição para o reconhecimento do direito creditório?	175
a) Apresentação do problema	175

b) A posição do CARF	176
c) Conclusão	179
É possível retificar a declaração de compensação após a intimação do sujeito passivo da decisão administrativa que não homologou o encontro de contas?	182
a) Apresentação do problema	182
b) Posição do CARF	182
c) Conclusão	186
d) Dados de pesquisa	186
Discussão sobre a necessidade ou não de lançamento de ofício visando à redução de crédito objeto de pedido de ressarcimento	187
A aplicação da multa nos casos de falsidade ideológica nas compensações	191
Introdução e contexto da pesquisa	191
Conclusão	195
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	216
1. Introdução	217
2. Forma sobre substância e negócio jurídico indireto	227
2.1. Conclusões parciais	232
3. Abuso de forma e sua utilização como meio de desconsideração de negócios jurídicos	232
3.1. Conclusões parciais	234
4. Análise dos motivos / objetivos – Causa Jurídica	235
4.1. Conclusões parciais	247
5. Planejamento tributário e propósito negocial	247
6. A imputação de pagamento de tributo na “reclassificação fiscal” decorrente de planejamento tributário	251
7. Conclusões	258
ÁGIO	261
1 introdução	262
2. Fundamento econômico do ágio e rentabilidade futura	266
3. Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização do ágio	268
3.1. Laudos e documentos	268
3.2. Mensuração do ágio	273
3.3. Prazo para Amortização do Ágio	275
4. Ágio gerado entre partes relacionadas	277
5. Ágio gerado entre partes não relacionadas	279
5.1. Primeira corrente	286
5.2. Segunda corrente	288
6. Utilização de empresas-veículo para venda, aquisição ou transferência	290
6.1. “Empresas-veículo” para a alienação de participação societária	291
6.2. “Empresas-veículo” para aquisição de participação societária	291
6.3. “Empresas-veículo” para a movimentação de ágio reconhecido e registrado	295
7. Incorporação da empresa-veículo e propósito negocial	302

8. Qualificação da multa de ofício nos lançamentos de ágio	306
9. Conclusões	308
TRAVA DE 30% NA INCORPORAÇÃO.....	311
1. Introdução e contexto da pesquisa	312
2. Análise da primeira fase: o afastamento da limitação na consolidação da jurisprudência administrativa	313
3. Análise da segunda fase: a nova orientação da jurisprudência administrativa sobre o tema	320
4. Análise da terceira fase: nova perspectiva em julgamento pela câmara superior de recursos fiscais	327
5. Análise da quarta fase: instauração de nova divergência entre as turmas de julgamento	329
6. Conclusões preliminares da coordenação do livro sobre a pesquisa "IRPJ - Trava 30% na extinção da pessoa jurídica", sujeitas, agora, ao debate, controle social e validação pelos stakeholders do CARF (Conselheiros, RFB, PGFN, contribuintes e advogados)	338
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.....	341
1. Introdução e contexto da pesquisa	342
2. Critério 1. Prevalência de tratado sobre lei	344
2.1. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.....	351
2.2. Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.....	351
2.3. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001	353
2.4. Comentários finais	354
3. Critério 2. Necessidade de consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas nas controladas diretas.	355
4. Critério 3. Desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta por ausência de substância ou propósito negocial	357
5. Critério 4. Tributação da receita de equivalência patrimonial e da variação cambial decorrente do método de equivalência patrimonial.....	359
6. Critério 5. Tratamento dispensado aos lucros auferidos no exterior, anteriores à medida provisória n. 2.158-35/2001.....	368
7. Critério 6. Aplicabilidade do artigo 74, caput, da medida provisória n. 2.158-35/2001	380
8. Critério 7. Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da medida provisória n. 2.158-35/2001.....	387
9. Critério 8. Compensação do imposto pago no exterior em lançamento de IRPJ	390
10. Critério 9. “Emprego de valor” como hipótese de disponibilização de lucros.....	393
Razões de decidir para configuração de “emprego do valor” em favor da beneficiária	400
Razões de decidir para não conformação de “emprego do valor” em favor da beneficiária	401
11. Critério 10. Irretroatividade da medida provisória n. 1.858-6/1999 (CSLL)	402
12. Critério 11. Taxa de conversão.....	408
13. Conclusões	409
DEDUÇÃO DE JCP PAGO EXTEMPORANEAMENTE	413
1. Introdução	414
1.1. Do tema analisado e metodologia aplicada no presente artigo.	414
1.2. Histórico Legislativo e normas aplicáveis	417

2. Acórdãos analisados.....	423
2.1. Primeiro Conselho de Contribuintes.....	423
2.1.1. Natureza jurídica dos JCP	424
2.1.2. Regime de Competência.....	424
2.1.3. Limites ao pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade	425
2.2. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Câmara e 1ª Turma Especial.....	426
2.2.1. Natureza jurídica dos JCP	427
2.2.2. Regime de Competência.....	427
2.2.3. Limites ao pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade	427
2.3. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 2ª Câmara	428
2.3.1. Natureza jurídica dos JCP	428
2.3.2. Limites ao pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade	428
2.3.3. Regime de competência	429
2.4. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 3ª Câmara	430
2.4.1. Natureza jurídica dos JCP	430
2.4.2. Limites para pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade.....	430
2.4.3. Regime de competência	431
2.4.4. Instrução normativa n. 11/96.....	431
2.5. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 4ª Câmara	431
2.5.1. Natureza jurídica dos JCP	432
2.5.2. Limites para pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade	432
2.5.3. Regime de competência	433
2.5.4. Instrução normativa n. 11/96.....	433
3. Conclusões	433
STOCK OPTION PLANS.....	435
1. Introdução e contexto da pesquisa.....	436
2. Natureza jurídica dos stock option plans	437
3. Risco como requisito indispensável à caracterização da natureza mercantil do SOP	446
3.1. Onerosidade	451
3.2. Troca de planos.....	452
3.3. Vesting period e lock up period	453
4. Momento da ocorrência do fato gerador e base de cálculo do IRPF e das contribuições previdenciárias nos casos em que o CARF concluiu pela natureza remuneratória do plano	454
5. Espécie de remuneração em que foram enquadrados os SOP nos acórdãos que concluíram pela natureza remuneratória	458
6. Necessidade de avaliação acerca da habitualidade do plano	461
7. Diferenciação de tratamento entre segurados empregados e contribuintes individuais.....	466
8. Questões contábeis correlatas aos planos de stock option	467
9. Conclusões	471
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.....	477
1. Introdução e contexto da pesquisa.....	478
2. Natureza jurídica da PLR	478
3. Regras aplicáveis aos planos anteriores à edição da lei n. 10.101/00	483

4. A PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante (i) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria e (ii) convenção ou acordo coletivo	484
4.1. Negociação prévia e participação do sindicato	484
4.2. Necessidade de o plano abranger todos os empregados	492
4.3. Regras claras e objetivas.....	492
4.3.1. Possibilidade de as metas serem previstas em documento apartado	498
4.3.2. Possibilidade de a plr ser calculada com base em lucros ou resultados de outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico e de forma diferenciada conforme o cargo ou setor	500
4.3.3. Situações em que as autoridades fiscais consideraram as metas insuficientes ou inexistentes ..	504
4.4. Mecanismos de aferição	509
5. Periodicidade	512
6. Pagamento de PLR independentemente da existência de lucros	516
7. Impossibilidade de a PLR substituir ou complementar a remuneração devida ao empregado.....	517
8. Possibilidade de a PLR ser paga a administradores estatutários	519
9. Uso de ações para pagamento da PLR	526
10. Conclusões	527
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	529
1. Introdução e contexto da pesquisa	530
2. Ganhos eventuais e abonos	530
3. Prêmios de incentivo.....	535
4. Previdência complementar	536
4.1. Abrangência do plano de previdência complementar.....	549
4.1.1. Primeira corrente: planos de previdência complementar aberta que não contemplam todos os empregados e dirigentes não estão sujeitos à tributação	549
4.1.2. Segunda corrente: apenas não estão sujeitos à tributação os planos de previdência complementar fechada e aberta ofertados a todos os empregados e dirigentes	551
4.1.3. Terceira corrente: planos de previdência complementar fechada e aberta não estão sujeitos à tributação	552
4.2. Necessidade de o plano de previdência complementar estabelecer regras homogêneas a todos os empregados e dirigentes	552
4.2.1. Diferenciação conforme o cargo	552
4.2.2. Diferenciação conforme o salário	553
4.2.3. Diferenciação conforme o tempo de empresa	553
4.2.4. Diferenciação conforme a idade	554
5. Auxílio saúde	554
6. Transporte, veículos e ressarcimento de combustível.....	561
7. Auxílio transporte.....	563
8. Auxílio educação	564
9. Bônus de contratação e de retenção	580
10. Distribuição de lucros.....	586

10.1. As sociedades simples de prestação de serviços profissionais e o §5º do artigo 201 do Decreto n. 3.048/1999	587
10.2. Lucro distribuído a sócio participante de Sociedade em Conta de Participação – SCP	596
10.3. Distribuição de lucros acima do percentual de lucro presumido / antecipação de lucros sem respaldo em contrato social e balancete mensal	597
11. Conclusões	602
IRPF	604
Introdução.....	605
1. Deslocamento da tributação das receitas de pessoas jurídicas para pessoas físicas	605
1.1. Contexto	605
1.2. Análise dos casos julgados pelo CARF sobre a matéria	609
1.3. Considerações sobre o quadro societário	609
1.4. Irretroatividade do artigo 129 da lei n. 11.196/05	610
1.5. Desconsideração da pessoa jurídica	613
1.6. Compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica pela pessoa física	615
2. Determinação do momento da ocorrência do fato gerador nas alienações a prazo para fins de contagem do prazo decadencial	616
2.1. Contexto	616
2.2. entendimento da CSRF: fato gerador na data da formalização do negócio jurídico	619
2.3. Mudança no entendimento: contagem da decadência a partir do efetivo pagamento	619
3. Tributação do ganho de capital na incorporação de ações por pessoa física	621
3.1. Contexto	621
3.2. Análise do contexto fático: a operação subjacente	622
3.3. Decisões desfavoráveis ao contribuinte	624
3.4. Decisões favoráveis aos contribuintes.....	626
4. Tributação do ganho de capital na permuta de bens e direitos por pessoas físicas	629
4.1. Contexto	629
4.2. Neutralidade da permuta de bens não imobiliários	639
4.3. Diferença de valores entre bens permutados e qualificação da operação	640
4.4. Base de cálculo para tributação do ganho de capital identificado na transação	643
5. Tributação do ganho de capital auferido por não residentes	645
5.1. Contexto	645
5.2. Alienação de sociedade estrangeira cujos ativos são bens ou direitos localizados no Brasil	646
5.3. Responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto	648
6. Conclusões	650
PIS E COFINS – CONCEITO DE INSUMOS	653
1. Introdução e contexto da pesquisa	654
2. Análise do primeiro grupo, aproximação da sistemática do IPI: visão mais restritiva do conceito de insumo, atrelada ao consumo no processo produtivo. Aplicação das instruções normativas n. 247/2002, 358/2003 e 404/2004.....	656
3. Análise do segundo grupo, aproximação da sistemática do imposto sobre a renda: visão mais ampla do conceito de insumo, relacionada às noções de custos e despesas (artigo 299 do RIR - entendido como qualquer despesa relacionada à atividade da pessoa jurídica).....	665

4. Análise do terceiro grupo, aproximação da sistemática do imposto sobre a renda: visão mais ampla do conceito de insumo, relacionada ao conceito contábil de custo por absorção	670
5. Análise do quarto grupo, visão intermediária (ou própria do pis/cofins), construção jurisprudencial do CARF: imprescindibilidade da utilização do insumo para a atividade do contribuinte	676
6. Análise dos reiterados julgamentos na câmara superior de recursos fiscais. Estabilização da jurisprudência, até março de 2015, para a adoção do conceito de imprescindibilidade do insumo análise do quarto grupo, relativo à visão intermediária (ou própria do PIS/COFINS), construção jurisprudencial do carf: imprescindibilidade da utilização do insumo para a atividade do contribuinte	687
7. Insumos dos insumos/creditamento por setor	699
8. Conclusões	704
PIS E COFINS – CONCEITO DE RECEITA	706
1. Conceito de Receita: critérios norteadores da pesquisa	707
2. Matérias controvertidas em torno do conceito de receita	707
2.1. Recuperação de tributos frente ao conceito de receitas	708
(i) Crédito Presumido de IPI	709
(ii) Transferência ou cessão de créditos de ICMS para terceiros	711
(iii) Reconhecimento e utilização de ativo fiscal diferido decorrente da apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL	714
2.2. Bonificações sobre compras x conceito de receita	715
2.3. Valores de transferências, repasses a terceiros e reembolsos de gastos em face do conceito de receita	720
2.4. Incentivos fiscais e subvenções governamentais x receita	725
2.5. Conceito de receita e presunção legal em depósito bancário não identificado	730
2.6. Conceito de receita e variação cambial	733
Introdução	733
(i) PIS e COFINS no Regime Cumulativo, Receitas Financeiras e aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal	734
(ii) Base de cálculo do PIS e da COFINS no Regime Cumulativo após a decisão do STF	735
(iii) Reconhecimento de receitas de variação cambial pelos regimes de caixa ou competência e tributação pelo PIS e pela COFINS	736
(iv) Equiparação a receitas de exportação para fins de imunidade ou isenção	739
Conclusão	740
2.7. Perdão de dívida frente ao conceito de receita	741
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA	746
1. Considerações iniciais	747
Critério 1. A presunção legal de interposição fraudulenta em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos.	750
Critério 2. A necessidade de comprovação de efetivo dano ao erário e a aplicação de penalidade por interposição fraudulenta	754
Critério 3. A aplicação da penalidade de a necessidade de comprovação de dolo, mediante fraude ou simulação.	755
Critério 4. Sujeito passivo da penalidade.	757

Critério 5. O acórdão considerou que a multa prevista no artigo 33, da Lei n. 11.488/07, no montante de 10% do valor da operação, substitui a penalidade de 100% do valor da mercadoria ou que as multas podem ser aplicadas concomitantemente?	762
Critério 6. O acórdão considerou que é válida a cumulação da multa de 100% do valor da mercadoria com a multa qualificada de 150% do valor dos tributos, além de multa por subfaturamento?	764
REGIME DE DRAWBACK	767
Introdução.....	768
1. Forma de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados: vinculação física x fungibilidade.....	775
1.1. A inovação legislativa para o drawback suspensão	780
2. Aspectos formais na comprovação do regime de drawback	781
3. A contagem do prazo decadencial para os casos de drawback	789
4. Competência dos órgãos envolvidos.....	795
4.1. Notas preliminares.....	796
4.2. Competência conjunta RFB e SECEX	798
4.3. Competência exclusiva da SECEX para fiscalizar o regime de Drawback.....	800
4.4. Súmula 100 do CARF e Drawback na modalidade de fornecimento interno.....	801
4.5. Conceito de competência de fiscalização "econômica" e "aduaneira"	802
4.6. Competência exclusiva da SECEX para conceder e alterar o regime	803
4.7. Possibilidade de a RFB fiscalizar os atos administrativos da SECEX referente ao Ato Concessório.....	804
4.8. Decisão da Câmara Superior reformando decisão que determinava competência da SECEX para fiscalização do regime de Drawback.....	805
4.9. Fiscalização do regime drawback de restituição, competência exclusiva da RFB	806
Conclusão	806
MULTAS ADMINISTRATIVAS	809
Introdução.....	810
Aplicação concomitante de penalidades	815
Multas aduaneiras de natureza administrativa e a denúncia espontânea	820
1. Esclarecimentos iniciais e metodologia da pesquisa	820
2. Multas aduaneiras de natureza administrativa e a denúncia espontânea	821
3. Conclusões	824
Decadência de multas aduaneiras	825
IPI.....	829
Introdução.....	830
1. Créditos Básicos: créditos de IPI em face do conceito de matérias primas e produtos intermediários e de insumos adquiridos em regime de isenção, alíquota zero e NT	831
1.1. Critérios para reconhecimento de créditos de IPI em face do conceito de matérias primas e produtos intermediários	831
1.2. Créditos decorrentes de aquisições de insumos em operações amparadas por isenção, alíquota zero e NT.....	842
2. Créditos outorgados: crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins e crédito-prêmio de IPI	861

2.1. Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins incidentes na exportação: aquisições de pessoas físicas, cooperativas, produtos com alíquota zero e com anotação NT.....	861
2.2. Crédito-prêmio de IPI/ Befiex	867
3. IPI: valor tributável mínimo nas operações entre empresas interdependentes.....	877
3.1. Introdução	877
3.2. Jurisprudência histórica e pacífica do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema	879
3.3. Conclusão.....	886
4. Classificação fiscal de mercadorias	887
4.1. Da pesquisa de acórdãos na página de jurisprudência do CARF	887
4.2. Generalidades sobre classificação fiscal de mercadorias	888
4.3. Julgamentos que versaram sobre a necessidade ou a validade de laudos técnicos para lastrear a classificação fiscal	889
4.4. Julgamentos que versaram sobre os efeitos das consultas formuladas pelos contribuintes.....	894
4.5. Julgamentos que versaram sobre os critérios para a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado	900
5. Aplicação da Multa em caso de observância de decisão de última instância administrativa, em face do disposto no art. 76, II da Lei 4.502/64	906
6. Conclusão	911

DOS AUTORES

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA: Doutor (USP). Professor de Direito Tributário de cursos de pós-graduação em Belo Horizonte (PUC/MG e Universidade Gama Filho). Advogado.

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA: Doutor (USP). Professor Doutor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP). Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (2a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e 1a. Turma Ordinária da 1a. Câmara da 2a. Seção de Julgamento). Advogado.

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA: Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes e do Carf.

ANA CLÁUDIA UTUMI: Doutora (USP). Professora Curso de Graduação em Contabilidade da FIPECAFI e convidada dos MBAs FIPECAFI/FEA-USP; FIPE/FEA-USP; FIA; Escola de Direito da FGV/RJ; Programa de Educação Continuada - FGV/SP; Especialização em Direito Tributário - IBEP/Universidade Católica de Goiás. Advogada.

ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI: Doutorando (USP). Professor do Programa de Pós-Graduação Lato Sensu da DIREITO SP (GVlaw) e da Faculdade de Direito da FAAP. Conselheiro Titular do CARF (Presidente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF). Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

ANDRÉA MEDRADO DARZÉ: Doutora (PUC/SP). Professora da Pós Graduação do IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e do COGEAE. Ex-Conselheira Titular da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Ex-Juíza do TIT. Advogada.

ANTONIO CARLOS ATULIM: Especialista (IBET). Ex-conselheiro do extinto Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Presidente de Turma Ordinária no CARF. Auditor-Fiscal da Receita Federal.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO: Doutor (USP). Professor do L.LM de Direito Tributário do Instituto de Ensino e Pesquisa – Insper. Ex-Membro da Segunda Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Advogado.

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS: Mestre (PUC/SP). Professor no curso de Especialização em Direito Tributário da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Ex-Conselheiro da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Advogado.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA: Doutor (USP). Professor da FGV DIREITO SP. Conselheiro da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

CAROLINA LAURIS MASSAD PINCELLI: Mestre (PUC/SP). Advogada.

CAROLINA W. LANDIM: LL.M em Direito Tributário Internacional pelo International Tax Center - Universidade de Leiden. Professora convidada do International Tax Center – Universidade de Leiden. Ex-Conselheira da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Advogada.

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA: Mestre (PUC/SP). Professor no curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas. Advogado.

DANIEL VITOR BELLAN: Doutor (PUC/SP). Professor de Direito Tributário em cursos de pós-graduação do GVlaw, CEU (Centro de Extensão Universitária) e IBDT (Instituto Brasileiro de Direito Tributário). Advogado

DANIELE SOUTO RODRIGUES: Doutoranda (USP). Professora do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC - COGEAE). Julgadora na Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI: Doutor (PUC/SP). Professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

FÁBIO PALLARETTI CALCINI: Pós-Doutorando (Universidade de Coimbra). Professor de Pós – Graduação (EPD, FAAP, PUC/SP-COGEAE, FGV DIREITO SP, USP/RP, IBET, UEL, CERS, entre outras. Ex-Conselheiro da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Advogado.

FERNANDO CASTELLANI: Doutor (PUC/SP). Professor palestrante nas disciplinas de Direito Tributário e Empresarial do IBET, COGEAE/PUCSP e do IBMEC. Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Advogado.

FLAVIO DE SÁ MUNHOZ: Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Advogado

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.: Doutor (USP). Professor de Direito Tributário. Ex-Conselheiro da 3ª. Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Advogado.

GUILHERME ADOLFO MENDES: Doutor (USP). Professor Doutor de Direito Tributário (USP-FDRP) e do Curso Jurídico Flávio Monteiro de Barros (FMB). Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Auditor-Fiscal da Receita Federal.

GUSTAVO FRONER MINATEL: Doutorando (PUC/SP). Professor de Direito Tributário da Facamp. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Advogado

GUSTAVO LIAN HADDAD: Professor dos cursos de especialização do Insper – Instituto de Ensino e Pesquisa – e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Ex-Conselheiro do CARF. Advogado.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR: Mestrando (PUC/SP). Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Advogado

JOÃO DÁCIO ROLIM: PhD em Comércio Internacional, Tributação Internacional e Direitos Humanos Internacionais pela Queen Mary University of London. Professor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas. Advogado.

JOÃO FRANCISCO BIANCO: Doutor (USP). Ex-Conselheiro do CARF. Advogado.

JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO: Mestre (Centro Universitário Fluminense – Faculdade de Direito de Campos). Professor de Direito Tributário no Centro Universitário Fluminense – Faculdade de Direito de Campos e tutor de ensino à distância da Escola de Administração Fazendária – ESAF/DF. Ex-Conselheiro do CARF. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

JOSÉ ANTONIO MINATEL: Doutor (PUC/SP). Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP) do IBET-Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; ex-Delegado da Receita Federal em Campinas; ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília. Advogado e consultor tributário.

JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITI: Ex-Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Ex-Conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

JOSÉ HENRIQUE LONGO: Mestre (PUC/SP). Ex-Membro do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Advogado

JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA: Doutor (PUC/SP). Professor nos cursos de especialização da USP, IBET e GVLAW. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas. Advogado.

KAREM JUREIDINI DIAS: Doutora (PUC/SP). Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT). Ex-integrante do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Ex-Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e da sua Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Professora no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogada.

LETÍCIA RODRIGUES SUGAHARA. Pós-graduada em Direito Tributário (FGV). Advogada.

LUÍS EDUARDO BARBIERI: Mestre (PUC/SP). Professor de Gestão Tributária Avançada na pós-graduação do CEA/PUCCAMP. Ex-Conselheiro do CARF/MF. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

LUIZ ROBERTO PEROBA: Especialização pela New York University. Professor na Fundação Getúlio Vargas - Escola de Direito de São Paulo e na Escola Paulista de Direito. Advogado.

MARCOS VINÍCIUS NEDER: Doutor (PUC/SP). Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. Ex-Subsecretário da Receita Federal do Brasil. Advogado.

MARCOS TAKATA: Ex-Conselheiro Titular da Primeira Seção de Julgamento do CARF. Advogado.

MARCOS HIDEO MOURA MATSUNAGA: Especialista em Direito Tributário (FGV). Advogado.

MARIA INÊS MURGEL: Doutora (UFMG). Professora de Direito Processual Tributário no Centro de Extensão Universitária – CEU e do Curso de Especialização em Direito Tributário do CAD – Centro Acadêmico de Direito. Ex-conselheira da 1ª. Turma da 1ª. Câmara da 3ª. Seção do CARF. Advogada.

MARIA RITA FERRAGUT: Livre-docente (USP). Professora do IBET e PUC/COGEAE. Advogada.

MAURÍCIO BELLUCCI: Doutor (PUC/SP). Juiz (suplente) do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (2014–2015). Advogado.

MAURÍCIO PEREIRA FARO: Mestre (Universidade Gama Filho). Professor de Pós-Graduação da PUC-RJ e FGV/RJ. Ex-Conselheiro Titular da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

NATANAEL MARTINS: Mestre (PUC/SP). Professor no Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Ex-Conselheiro do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Advogado.

PAULO AYRES BARRETO: Livre-docente (USP). Professor dos Cursos de Especialização em Direito Tributário da Universidade de São Paulo – USP, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e da GVLAW - Edesp, da Fundação Getúlio Vargas. Advogado.

PEDRO ANAN JUNIOR: MBA em Controladoria (FIECAFI/FEA-USP) e Especialização em Direito Empresarial (PUC/SP). Professor Convidado da FIA, PUC/SP, LFG/Anhanguera, ESA, FUCEPE, CONAEN, BI International, FAAP e FGV/RJ. Coordenador e professor do Curso de Extensão em Direito Tributário realizado pela Associação Paulista de Direito Tributário – APET/SP. Ex-

Membro da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz Substituto do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Ex-Membro da 4ª Câmara do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Advogado

PEDRO LUNARDELLI: Doutor (PUC/SP). Advogado.

RAFAEL PANDOLFO: Doutor (PUC-SP). Professor Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e da Escola da Associação dos Juizes do RS (AJURIS). Advogado.

RAQUEL MINATEL: Especialista em Direito Tributário e em Direito Processual Civil (PUCCAMP). Ex-Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda.

RAQUEL NOVAIS: Mestre (PUC/SP). Advogada.

RENATO SILVEIRA: Mestre (PUC/SP). Advogado.

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA: Doutor (PUC/SP). Professor de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, de Legislação Tributária da Universidade de São Paulo e da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Advogado.

RODRIGO CARDOZO MIRANDA: LL.M. pela Columbia University School of Law, New York – NY, EUA. Ex-Conselheiro do CARF, membro da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Vice-Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção. Ex-Conselheiro do Terceiro Conselho de Contribuintes, membro da Primeira Câmara e da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

SUSY GOMES HOFFMANN: Doutora (PUC-SP). Ex-Conselheira do 3º Conselho de Contribuintes e do CARF, Vice-Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.. Advogada.

THAIS ROMERO VEIGA: MBA – Gestão Tributária (FIPECAFI). Advogada.

VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE: Pós-Graduada em Direito Tributário (PUC-COGAE). Advogada.

VANESSA RAHAL CANADO: Doutora (PUC/SP). Professora nos cursos da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas em São Paulo. Advogada.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA: Especialista em Direito Tributário (IBET). Conselheiro Titular na 3ª Seção do CARF. Auditor-Fiscal da Receita Federal.

PREFÁCIO

Instituições Importam

(Douglas North)

1. FORTALECENDO O CARF: O RECONHECIMENTO DOS PRECEDENTES É CRUCIAL PARA O ESTADO DE DIREITO, PARA A SEGURANÇA JURÍDICA E PARA A REALIZAÇÃO CONCRETA DA LEGALIDADE

Como se comportou, nos últimos anos, a jurisprudência do CARF a respeito dos temas que representavam, em novembro de 2015, um passivo tributário a ser definitivamente constituído de R\$ 580 bilhões?

Discussões altamente relevantes para o fisco, pois representam grande parte da garantia de orçamento, e para os contribuintes, pois guiam suas atividades, sofreram oscilações significativas?

Descendo aos detalhes, exemplificamos algumas perguntas que povoam os congressos de direito, as reuniões corporativas, as bancas de advocacia, os gabinetes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e da Receita Federal do Brasil (RFB):

(i) quais os requisitos para a fiscalização entender viável a amortização do ágio gerado em determinada operação societária? A utilização da chamada empresa-veículo é, por si só, razão para impugnar a amortização fiscal do ágio e, ou, aplicar a multa qualificada de 150%?

(ii) quais insumos geram direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS? Utiliza-se o conceito de insumos próprio da legislação do IPI e descrito no Parecer Normativo CST n. 65/1979 ou impera a noção de que insumo é o bem imprescindível na atividade econômica do contribuinte?

(iii) dos pagamentos feitos por uma empresa aos seus empregados e sócios, v.g. PLR, distribuição de lucros, previdência complementar, quais devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias?

(iv) a concessão de empréstimo pela empresa afasta o risco do beneficiário em um plano de Stock Option e, portanto, descaracteriza sua natureza mercantil, autorizando a Receita Federal a cobrar contribuições previdenciárias e imposto de renda da pessoa física?

(v) prevalecem, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos por empresas controladas no exterior, os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação ou as leis internas (Leis n. 9.245/95, 9.532/97 e Medida Provisória n. 2.158-35/2001)? Em caso positivo, qual cláusula desses tratados o CARF entende aplicável (a 7ª, que trata dos lucros, ou a 10ª, que trata de dividendos)?

Enfim, quais os critérios determinantes para o julgamento dos principais temas tributários pendentes de definição nesse tribunal administrativo, que recentemente sofreu uma brusca reconfiguração?

Todas essas perguntas inspiraram a reunião de mais de 50 autores, no entorno do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito SP, entre professores, conselheiros, ex-conselheiros, advogados e auditores fiscais, que assumiram, nos últimos 6 meses, a função de pesquisadores acadêmicos *ad hoc*, metodologicamente NEUTRALIZADOS pela orientação de “DESCREVER A JURISPRUDÊNCIA” de forma objetiva, despidos epistemologicamente de viés ideológico (ou até o limite reconhecidamente do possível em ciências humanas) para,

mediante critérios claros (base denotativa de acórdãos identificados para cada pesquisa realizada), mapear, analisar, sistematizar, descrever e identificar a racionalidade e coerência dentre os milhares de acórdãos proferidos pelo CARF.

A obra é contribuição coletiva para fortalecer o CARF, retratando a voz da legalidade mediante a sistematização da evolução da sua jurisprudência até março de 2015, quando os julgamentos foram suspensos em virtude da deflagração da operação Zelotes. A pesquisa foi dividida em 4 partes: (i) temas gerais, comuns a todas as Seções de Julgamento, e relacionados a matérias julgadas nas (ii) Primeira Seção, (iii) Segunda Seção e (iv) Terceira Seção.

2. LEGITIMAÇÃO PELO PROCEDIMENTO DO “INTERESSE PÚBLICO” EM TORNO DO CARF: TRANSPARÊNCIA, DEBATE PÚBLICO, CONTROLE SOCIAL e VALIDAÇÃO DO RESULTADO DA PESQUISA PELOS STAKEHOLDERS DO CARF (CONSELHEIROS, RFB, PGFN, CONTRIBUINTES E ADVOGADOS)

O resultado da pesquisa empreendida nos últimos meses é obra de referência e inovadora na forma, no conteúdo e na estratégia de divulgação. Os primeiros resultados da pesquisa foram disponibilizados abertamente na Internet, a partir de 10/02/2016, com a marca d'água “TEXTO EM DISCUSSÃO”, com o que se iniciou a penúltima fase do Projeto que antecedeu a publicação no formato de livro: TRANSPARÊNCIA, DEBATE PÚBLICO, CONTROLE SOCIAL e VALIDAÇÃO DO RESULTADO DA PESQUISA pelos stakeholders institucionais do CARF (Conselheiros, CARF, Receita Federal do Brasil, Procuradoria da Fazenda Nacional, Contribuintes e Advogados).

Afinal, como ensina lindamente EROS GRAU, “o direito moderno é racional porque permite a instalação de um horizonte de previsibilidade e calculabilidade em relação aos comportamentos humanos, sobretudo aqueles que se dão no mercado”. A jurisprudência é a legalidade na prática: atos de aplicação que também devem se sujeitar aos critérios de coerência e compatibilidade no sistema jurídico, objetivando a estabilidade, previsibilidade e confiança dos jurisdicionados.

Se a MISSÃO DO CARF é assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários; se a VISÃO DO CARF é ser reconhecido pela excelência no julgamento dos litígios tributários e se os VALORES DO CARF são ética, transparência, prudência, impessoalidade e cortesia; então espera-se que esse trabalho seja recebido como uma contribuição da sociedade para identificar, nas decisões, um padrão que reflita a interpretação institucional da legalidade concretizada pela VOZ DO CARF, garantida pela isonomia: contribuintes em situação fática idêntica devem receber o mesmo tratamento legal pelo tribunal.

Nas palavras de TERESA ARRUDA ALVIM, “a legalidade só tem sentido prático se concretizada à luz do princípio da isonomia. Se houver várias regras para decidir-se o mesmo caso, como se vai saber de antemão, qual vai ser a aplicada pelo juiz, no caso de José? É inútil a lei ser a mesma para todos, se os tribunais podem interpretá-la de modos diferentes e surpreender os jurisdicionados”.

3. NINGUÉM MUDA NINGUÉM, NINGUÉM MUDA SOZINHO; NÓS MUDAMOS NO ENCONTRO: MELHORAR O BRASIL? SIM, NÓS PODEMOS!

Sistematizar as decisões administrativas do CARF para exigir coerência interna e respeito aos seus próprios precedentes: essa é a contribuição dessa pesquisa para oferecer, do ponto de

vista acadêmico, critérios mínimos de segurança jurídica sobre o pântano kafkiano da complexidade tributária.

Ensina NORTH, que o papel das instituições é crucial para o desenvolvimento econômico e social de uma nação. A existência de convergência jurisprudencial, evidenciada de forma transparente e sistematizada, é fundamental para superação da complexidade e da insegurança jurídica causadas pelos sistema tributário atual. Além disso, imperfeições do mundo real, falta de informação, externalidades e resistência na obtenção de cooperação entre os agentes dificultam as interações humanas, causando altos custos de transação que retroalimentam a INEFICIÊNCIA ECONÔMICA.

O aumento do fluxo de informação sobre o CARF cria virtuoso cenário para a construção de ambiente de previsibilidade e confiança, tornando possível ao **contribuinte** antever as prováveis consequências de suas condutas e nortear suas ações. A **Receita Federal**, por sua vez, não investirá tempo e recursos na concretização de atos de lançamento com alta probabilidade de desconstituição pelo CARF, focando sua atividade na produção de autos de infração cujo objeto, pela orientação da jurisprudência, têm maiores chances de ser convalidados. A **PGFN** exercerá a sua função de Estado no sentido de zelar pela legalidade concreta e debelar a INDÚSTRIA DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. Advogado e contribuinte podem, assim, ouvir a voz do CARF e adaptar condutas e desenhos negociais.

É dever do Estado dar o exemplo de respeitar a realização integral da legalidade. E não abandonar a lei para arrecadar mais em nome da moral ou de outro valor superior qualquer, ainda que sejam compreensíveis suas razões (por exemplo, contra a sistemática evasão de certos contribuintes, que também exploram a complexidade da lei para não pagar tributos).

Esta pesquisa pretende demonstrar que a tributação no Brasil pode funcionar, basta mais legalidade, mais Estado de Direito, mais comunicação e mais segurança jurídica. Aceitar esse diagnóstico é o primeiro passo para resolver os desafios da tributação. O segundo passo é fortalecer o fisco-instituição como prestador de serviço que lidera e oferece a voz da legalidade, implodindo a indústria do contencioso. O terceiro é fisco-instituição e contribuinte aprenderem a trabalhar juntos na elaboração, regulamentação e aplicação da lei.

É isso que propomos, defendemos e acreditamos que fizemos nesta pesquisa¹.

MELHORAR O BRASIL? SIM, NÓS PODEMOS!!!

Eurico Marcos Diniz de Santi

Breno Ferreira Martins Vasconcelos

Daniel Souza Santiago da Silva

Karem Jureidini Dias

Susy Gomes Hoffmann

1. Os autores agradecem a colaboração de Michell Przepiorka na formatação dos artigos e fechamento da obra antes de seu envio à editora.

RESPONSABILIDADE

AUTORES

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA

ANDRÉA DARZÉ

KAREM JUREIDINI DIAS

LUIZ ROBERTO PEROBA

MARCOS NEDER (COORDENADOR)

MARCOS TAKATA

MARIA RITA FERRAGUT

Introdução

O presente relatório tangencia os principais aspectos relacionados à responsabilidade tributária e que foram jurisdicionalizados no contencioso administrativo. O primeiro tópico enfrentado foi a responsabilidade solidária decorrente de interesse comum e/ou fraude, onde analisamos primeira e especificamente os efeitos da falta de intimação de um dos responsáveis solidários.

A seguir analisamos os acórdãos que afastaram a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude, a partir da interpretação do disposto nos arts. 124, I e 135 do CTN, que revelam requisitos próprios a ensejar a responsabilidade. Nesse ponto releva ainda a análise do art. 50 do Código Civil², suscitado em algumas oportunidades pela fiscalização a fim de afastar a personalidade jurídica e atingir o patrimônio dos sócios.

Posteriormente, passamos à análise do cenário oposto, representado nos acórdãos em que a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude foi mantida. Percebemos que nesses casos, no mais das vezes, havia confusão patrimonial, ingerência do sócio no dia-a-dia e nas tomadas de decisão da empresa ou a utilização de interposta pessoa, com o fim de ocultar o sócio de fato. O cotejo entre as duas seções permite o estabelecimento de critérios objetivos para definir os casos patológicos (em que há atribuição de responsabilidade) e os casos em que a responsabilidade da pessoa jurídica deverá ser mantida.

Na terceira seção cuidamos de tema assaz atual, a configuração de grupos econômicos para fins de atribuição da responsabilidade tributária. Primeiro problema identificado nessa matéria foi a desconsideração da personalidade jurídica pela fiscalização. Observamos aqui a utilização do art. 116, §1º do CTN como fundamento das decisões que aceitaram a possibilidade jurídica de atribuição de responsabilidade solidária no caso de desconsideração da personalidade jurídica. Em outros casos a ausência de regulamentação do referido dispositivo serviu de argumento para afastar a solidariedade (em alguns casos a corresponsabilidade foi verificada com base no art. 124, I do CTN).

Em relação à configuração de grupos econômicos, percebemos que a Fazenda Nacional utilizou o interesse comum (art. 124, I do CTN) em grande parte dos acórdãos analisados, sem que se tenha um consenso do alcance e definição da expressão (prática comum do fato gerador, interesse econômico?). Em alguns acórdãos o inciso II do art. 124 é suscitado, quase sempre com amparo no art. 30, IX da Lei 8212/91.

Por fim, passamos a verificação das provas suscitadas nos acórdãos, para a confirmação do auto de infração ou para seu cancelamento. A confusão patrimonial ou de membros do quadro societário, bem como a existência de poder de controle, foram fatores que relevaram para manutenção do auto de infração.

Para a análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em matéria de responsabilidade tributária, foram avaliados 128 acórdãos, abaixo listados em ordem cronológica:

2. Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Acórdão	Sessão de Julgamento	Acórdão	Sessão de Julgamento	Acórdão	Sessão de Julgamento
101-94.820	27/01/2005	1302-00.329	04/08/2010	1401-001.071	05/11/2013
107-08.446	22/02/2006	1401-00.300	05/08/2010	2301-003.825	19/11/2013
CSRF/01-05.543	19/12/2006	9202-00.488	09/08/2010	1302-001.323	11/02/2014
108-09.263	28/03/2007	1102-00.322	02/09/2010	1102-001.029	11/03/2014
1302-00.006	29/07/2007	1301-00.400	02/09/2010	1102-001.032	11/03/2014
107-09.208	07/11/2007	2401-003.728	08/10/2010	1401-001.181	09/04/2014
CSRF/03-05.551	13/11/2007	2401-003.730	08/10/2010	1102-001.102	06/05/2014
CSRF/03-05.556	13/11/2007	1201-00.366	05/12/2010	2402-004.097	13/05/2014
CSRF/03-05.559	13/11/2007	1202-00.467	25/01/2011	2302-003.185	14/05/2014
303-34.941	04/12/2007	1401-00.428	26/01/2011	2401-003.537	15/05/2014
107-09.232	05/12/2007	1401-000.434	26/01/2011	2401-003.538	15/05/2014
105-16.986	27/05/2008	1301-000.494	27/01/2011	2401-003.539	15/05/2014
CSRF/01-05.903	23/07/2008	1401-00.419	27/01/2011	1301-001.556	04/06/2014
CSRF/01-05.904	23/07/2008	2301-001.819	11/02/2011	1401-001.221	29/07/2014
CSRF/01-05.905	23/07/2008	1102-00.397	21/02/2011	1401-001.222	29/07/2014
CSRF/03-06.267	09/12/2008	1302-00.490	22/02/2011	1401-001.224	29/07/2014
CSRF/03-06.268	09/12/2008	1401-00.457	23/02/2011	2302-003.309	13/08/2014
CSRF/03-06.269	09/12/2008	1402-00.444	24/02/2011	2402-004.025	20/08/2014
1401-00.047	13/05/2009	1401-00.511	31/03/2011	1402-001.770	26/08/2014
1201-00.102	17/06/2009	1402-00.511	31/03/2011	2403-002.683	09/09/2014
1202-00.071	17/06/2009	2803-00.653	14/04/2011	2403-002.685	09/09/2014
1202-00.072	17/06/2009	2803-00.758	12/05/2011	2403-002.688	09/09/2014
1202-00.701	17/06/2009	2803-00.759	12/05/2011	2401-003-706	11/09/2014
1103-00.010	30/07/2009	1103-00.486	29/06/2011	2803-002.660	17/09/2014

Acórdão	Sessão de Julgamento	Acórdão	Sessão de Julgamento	Acórdão	Sessão de Julgamento
9101-00.286	24/08/2009	1102-00.502	03/08/2011	1301-001.644	23/09/2014
1401-00.099	27/08/2009	1102-00.503	03/08/2011	1302-001.504	23/09/2014
1401-00.103	27/08/2009	1302-00.655	03/08/2011	1201-001.088	24/09/2014
1401-00.104	27/08/2009	2301-02.497	18/01/2012	1202-001.203	24/09/2014
1102-00.041	28/08/2009	2401-002.233	19/01/2012	2301-004.163	07/10/2014
1202-00.198	04/11/2009	2401-02-219	19/01/2012	2401-003.727	08/10/2014
9101-00.439	04/11/2009	1402-000.971	10/04/2012	1402-001.886	27/11/2014
1202-00.203	07/12/2009	2302-01.672	12/08//2012	2803-003.899	03/12/2014
1301-000.433	11/01/2010	2401-002.344	17/08/2012	2401-003.797	04/12/2014
1201-00.217	28/01/2010	2302-003.075	19/08/2012	1101-001.239	04/02/2015
1301-00.259	28/01/2010	2403-001.959	13/03/2013	1302-001.639	04/02/2015
9202-00.487	09/03/2010	2403-002.135	16/07/2013	2301-004.321	11/02/2015
9202-00.488	09/03/2010	2803-002.497	16/07/2013	1102-001.301	03/03/2015
1802-00.368	11/03/2010	1101-000.916	17/07/2013	2403-002.980	11/03/2015
1302-00.168	11/03/2010	2403-002.180	18/07/2013	2403-002.981	13/03/2015
1101-00.265	07/04/2010	1101-000.927	07/08/2013	1802-002.452	24/03/2015
1103-00.188	18/05/2010	2302-002.656	13/08/2013	1302-001.706	25/03/2015
1202-00.288	18/05/2010	2803-002.577	13/08/2013	2803-004.159	10/08/2015
1202-00.362	03/08/2010			1402-001.929	03/12/2015

A análise se referiu aos acórdãos cujo julgamento realizou-se até março de 2015, tratando sempre de questões de responsabilidade tributária. Apresentada a base empírica do estudo em referência, passamos a esclarecer a metodologia utilizada.

Os acórdãos foram distribuídos segundo critérios bem definidos, desconsiderando aqueles cuja similaridade de fatos, direito, relator e decisão se mostraram presentes.

Os requisitos foram organizados da seguinte forma:

1. No primeiro grupo, foram apontados os requisitos que se entenderam relevantes para o reconhecimento de responsabilidade tributária para solidariedade, distribuídos em três subtemas:

- **Falta de intimação de acórdão aos imputados com responsabilidade solidária**
- **Acórdãos que afastam a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude**
- **Acórdãos que mantêm a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude**

2. No segundo grupo do grupo, estão enumerados casos de responsabilidade tributária na hipótese de Desconsideração da Personalidade Jurídica e Grupos Econômicos, subdivididos em três subtemas:

- **Desconsideração da personalidade jurídica**
- **Confusão patrimonial**
- **Grupo econômico**

Registramos que foram utilizadas as seguintes palavras-chave: desconsideração da personalidade jurídica; solidariedade; confusão patrimonial e grupo econômico.

A pesquisa foi exaustiva para confusão patrimonial e grupo econômico, e não exaustiva para desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista a similaridade das decisões nesse particular subtema.

Registramos, finalmente, terem sido as seguintes as principais normas analisadas, cotejadas e aplicadas nas decisões que envolveram este segundo grupo: arts. 116, parágrafo único e 124, I e II do CTN, e art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91.

3. No terceiro grupo, estão enumerados casos de responsabilidade com enfoque na prova que fundamentou a decisão administrativa.

Quanto a este subtema, informamos que a pesquisa não pode ser considerada exaustiva. Isto porque uma primeira busca foi realizada utilizando os termos “responsabilidade tributária prova”, do período de janeiro de 2005 a janeiro de 2016, tendo o sistema retornado vinte e cinco julgados. Em seguida realizou-se nova consulta sobre o termo “responsabilidade tributária indicio” que indicou 37 acórdãos.

Válido esclarecer que, a despeito de eventuais citações a votos vencidos ou declarações de voto, a subsunção dos acórdãos aos critérios acima foi efetuada com base única e exclusivamente no entendimento vencedor dos acórdãos listados, sendo que a maior parte ainda é passível de reexame em face de recurso interposto pela Fazenda ou pelo Contribuinte.

1. Reconhecimento da responsabilidade: solidariedade por interesse comum e fraude

1.1. Falta de intimação de acórdão aos imputados com responsabilidade solidária

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Resultado de julgamento
CSRF/01-05.543	Adalberto Rocha	19/12/2006	8ª CA / 1º CC	Marcus Vinícius Neder Lima	LEGITIMIDADE PROCESSUAL — Admite-se a defesa administrativa dos responsáveis solidários no processo administrativo fiscal, por força do disposto no art. 58 a Lei nº 9.784/99, que atribui legitimidade aqueles cujos interesses forem indiretamente afetados pela decisão.
1302-00.006	Banks Segurança Ltda.	29/07/2009	3ª CA / 2ª TU	Irineu Bianchi	IRPJ. OBRIGADO SOLIDÁRIO. IMPUGNAÇÃO. INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. A impugnação tempestiva da exigência de crédito tributário por um dos obrigados solidários instaura o litígio no processo administrativo fiscal que deve ser apreciado pela instância de julgamento administrativa competente.
CSRF/03-05.551	Cia Importadora E Exportadora Coimex	13/11/2007	3ª TU	Judith Do Amaral Marcondes Armando	Anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive, por falta de ciência dos sujeitos passivos
CSRF/03-05.556	Cia Importadora E Exportadora Coimex	13/11/2007	3ª TU	Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro	PAF — DEVIDO PROCESSO LEGAL — Tendo em vista que a empresa indicada como responsável solidária não foi cientificada da decisão de primeira instância, deve ser declarada a nulidade do acórdão, por preterição do direito de defesa. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive.
CSRF/03-05.559	Cia Importadora E Exportadora Coimex	13/11/2007	3ª TU	Anelise Daudt Prieto	PAF. NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Tendo em vista que a empresa indicada como responsável solidária não foi cientificada da decisão de primeira instância, deve ser declarada a nulidade do acórdão, por preterição do direito de defesa.

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Resultado de julgamento
CSRF/01-05.903	Cooperativa Dos Produtores De Carne E Derivados De Gurupi	23/06/2008	1ª TU	Karem Jureidini Dias	NULIDADE DE ACÓRDÃO - REQUISITO ESSENCIAL - INTIMAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS - PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA Deve ser reconhecido o direito à ampla defesa administrativa aos responsáveis tributários incluídos expressamente no auto de infração, sob pena de ofensa ao direito de defesa, que é garantia individual e reconhecida no processo administrativo fiscal (art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72). A falta de intimação dos responsáveis quanto ao teor do acórdão proferido em Segunda Instância Administrativa, negando-lhe, por conseguinte, o direito à apresentação dos recursos cabíveis, é causa de nulidade da decisão, devendo ser reconhecida de plano. Preliminar acolhida.
CSRF/01-05.904	Cooperativa Dos Produtores De Carne E Derivados De Gurupi	24/06/2008	1ª TU	Karem Jureidini Dias	NULIDADE DE ACÓRDÃO - REQUISITO ESSENCIAL - INTIMAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS - PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA Deve ser reconhecido o direito à ampla defesa administrativa aos responsáveis tributários incluídos expressamente no auto de infração, sob pena de ofensa ao direito de defesa, que é garantia individual e reconhecida no processo administrativo fiscal (art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72). A falta de intimação dos responsáveis quanto ao teor do acórdão proferido em Segunda Instância Administrativa, negando-lhe, por conseguinte, o direito à apresentação dos recursos cabíveis, é causa de nulidade da decisão, devendo ser reconhecida de plano. Preliminar acolhida.
CSRF/01-05.905	Cooperativa Dos Produtores De Carne E Derivados De Gurupi	25/06/2008	1ª TU	Karem Jureidini Dias	NULIDADE DE ACÓRDÃO - REQUISITO ESSENCIAL - INTIMAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS - PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA Deve ser reconhecido o direito à ampla defesa administrativa aos responsáveis tributários incluídos expressamente no auto de infração, sob pena de ofensa ao direito de defesa, que é garantia individual e reconhecida no processo administrativo fiscal (art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72). A falta de intimação dos responsáveis quanto ao teor do acórdão proferido em Segunda

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Resultado de julgamento
					Instância Administrativa, negando-lhe, por conseguinte, o direito à apresentação dos recursos cabíveis, é causa de nulidade da decisão, devendo ser reconhecida de plano. Preliminar acolhida.
CSRF/03-06.267	Cia Importadora E Exportadora Coimex	09/12/2008	3ª TU	Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro	PAF. NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Tendo em vista que a empresa indicada como responsável solidária não foi cientificada da decisão de primeira instância, deve ser declarada a nulidade do acórdão, por preterição do direito de defesa. Processo anulado a partir da ciência da decisão de primeira instância, inclusive.
CSRF/03-06.268	Cia Importadora E Exportadora Coimex	09/12/2008	3ª TU	Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro	PAF. NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Tendo em vista que a empresa indicada como responsável solidária não foi cientificada da decisão de primeira instância, deve ser declarada a nulidade do acórdão, por preterição do direito de defesa. Processo anulado a partir da ciência da decisão de primeira instância, inclusive
CSRF/03-06.269	Cia Importadora E Exportadora Coimex	09/12/2008	3ª TU	Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro	PAF. NULIDADE. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Tendo em vista que a empresa indicada como responsável solidária não foi cientificada da decisão de primeira instância, deve ser declarada a nulidade do acórdão, por preterição do direito de defesa. Processo anulado a partir da ciência da decisão de primeira instância, inclusive
1401-00.099	Balla Amaral 84 Cia Ltda.	27/08/2009	4ª CA / 1ª TU	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Não há que se falar na ilegitimidade do Contribuinte para responder a autuação quando ela comprovado que ela praticou os fatos geradores omitidos e que deram azo à lavratura do lançamento direto.

Acordão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Resultado de julgamento
9101-00.439	Nova América S/A - Citrus	04/11/2009	1ª TU	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro	PAF. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Definida a responsabilidade dos sócios pela prática dos atos realizados na sucedida, e não sendo a matéria apreciada pela Câmara recorrida, os autos devem retornar para exame do mérito.
1302-00.329	Topvel Transportes E Locação Ltda. - Me	04/08/2010	3ª CA / 2ª TU	Marcos Rodrigues De Mello	NULIDADE. Nula a decisão de 1ª instância que não analisa ao argumentos dos sujeitos passivos solidários que, intimados, apresentam impugnação tempestiva.
1201-00.366	Bombonflex Ltda.	05/12/2010	2ª CA / 1ª TU	Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes	TERMO DE RESPONSABILIDADE O lançamento, conforme disciplina do art. 142 do CTN, é procedimento composto por várias etapas, dentre as quais, a de identificação do sujeito passivo; expressão empregada pela codificação tributária, no parágrafo único do art. 121, para designar ambos: contribuinte e responsável. Desse modo, as instâncias de julgamento devem enfrentar as razões aduzidas pelo responsável relativas à sua própria condição de sujeito passivo da relação jurídicotributária
1401-00.428	Perobas Beach Ltda.	26/01/2011	4ª CA / 1ª TU	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	LEGITIMIDADE RECURSAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. O responsável tributário, notificado do lançamento e identificado na lavratura do termo de sujeição passiva solidária e/ou na descrição do termo de encerramento de ação fiscal, tem legitimidade para apresentar impugnação e contestar tanto o lançamento quanto a imputação de sua responsabilidade. Existindo a imputação de responsabilidade tributária no processo administrativo, deve a defesa das pessoas arroladas como responsáveis ser apreciada e julgada nessa esfera, sob pena de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa assegurados pela Constituição da República. Recurso voluntário provido

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Resultado de julgamento
1102-001.032	Coferfrigo Atc Ltda.	11/03/2014	1ª CA / 2ª TU	Ricardo Marozzi Gregorio	LITÍGIO NÃO INSTAURADO. Deixa-se de conhecer o recurso apresentado pelo sujeito passivo para o qual não foi instaurado o litígio em razão da não interposição de impugnação. PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. É no processo administrativo fiscal que estão contidas as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa e não no procedimento inquisitório de preparação do lançamento. O processo forma-se pela instauração da fase litigiosa com a impugnação da exigência. LANÇAMENTO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A responsabilidade tributária compõe a sujeição passiva do crédito tributário. A autoridade administrativa deve identificar o sujeito passivo na atividade do lançamento.
1401-00.047	Nbs Comércio De Computadores Ltda.	13/05/2009	4ª CA / 1ª TU	Carlos Alberto Gonçalves Nunes	RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO - APRECIÇÃO OBRIGATÓRIA DA DEFESA DOS ARROLADOS - No caso de arrolamento de sócios ou terceiros por responsabilidade solidária, cumpre às DRJs apreciar todas as razões de defesa dos arrolados, não somente em relação à atribuição da solidariedade passiva como em todos os aspectos que envolvem o correspondente crédito tributário

A responsabilização solidária, no âmbito do lançamento, é feita por meio de termo de responsabilidade solidária lavrado contra os imputados e a estes cientificado, com cópia do auto de infração (e do termo de verificação fiscal ou relatório fiscal, em que constam os motivos fático-jurídicos do lançamento – o “coração” deste).

A questão de os responsabilizados solidariamente poderem exercer seu direito de reação, no processo administrativo fiscal (impugnação, recurso voluntário, recurso especial, embargos de declaração e inominados), era reconhecida pela esmagadora maioria dos acórdãos do CARF e da CSRF do CARF. Nesse sentido, os acórdãos n. 1401-00.047 (j. em 13/5/2009), n. 1302-00.329 (j. em 4/8/2010), n. 1401-00.428 (j. em 26/1/2011), n. 1201-00.366 (j. em 5/12/2010), CSRF/01-05.543 (j. em 19/12/2006), n. 9101-00.439 (j. em 4/11/2009). Embora o acórdão n. 1302-00.006 (j. em 29/7/2007) tenha reconhecido o direito de impugnação e de recurso ao responsabilizado solidariamente com apoio no Parecer Cosit n. 9/2004, ele entendeu que a matéria da responsabilização solidária é estranha ao processo administrativo, e reservada à execução fiscal, de modo que dela não tomou conhecimento.

O entendimento dominante mencionado foi acolhido na Súmula CARF n. 71 (aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 10/12/2012)³. Os acórdãos paradigma relacionados para a aprovação da súmula⁴ são distintos dos relacionados cima.

Na ausência de enfrentamento da impugnação relativa aos responsabilizados solidariamente, há acórdão do CARF decretando a anulação do acórdão da Turma da DRJ. É o acórdão n. 1302-00.329 (j. em 4/8/2010). Nele foi consignado que os responsabilizados podem ser trazidos aos autos somente na fase de execução, mas, identificados na autuação, cabe-lhes o direito ao contraditório e à ampla defesa, sendo nula a decisão recorrida.

Nos demais acórdãos pesquisados (envolvendo responsabilidade solidária por interesse comum e/ou fraude), a decisão foi para retorno dos autos à Turma da DRJ para o enfrentamento das questões desafiadas pelos responsabilizados. São os acórdãos n. 1401-00.047, n. 1401-00.428, n. 1201-00.366, CSRF/01-05.543, n. 9101-00.439 listados acima. No acórdão CSRF/01-05.543, foi deduzido que não é possível se imputar a responsabilidade só na fase de execução, por não ser caso de sucessão ou transferência para redirecionamento da cobrança por fato superveniente.

Por falta de impugnação do responsabilizado solidariamente, não se conheceu do recurso por ele apresentado. São os acórdãos n. 1401-00.099 (j. em 27/8/2009) e n. 1102-001.032 (j. em 11/3/2014).

A falta de intimação do acórdão de segunda instância (no caso, da 5ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes) implicou a 1ª Turma da CSRF a decretar a nulidade daquele acórdão, e determinar o retorno dos autos à segunda instância para novo julgamento, com apreciação das alegações de defesa dos responsabilizados solidariamente (o acórdão de segunda instância não analisara as razões trazidas pelos responsabilizados solidariamente). Dessa forma, a 1ª Turma da CSRF deixou de analisar as razões do recurso especial por perda de objeto. São os acórdãos CSRF/01-05.903, CSRF/01-05.904, CSRF/01-05.905, todos julgados em 23/7/2008.

Por ausência de intimação do acórdão da Turma da DRJ aos responsabilizados solidariamente, a 3ª Turma da CSRF declarou a nulidade de todos os atos processuais ocorridos a partir daquela decisão, determinando-se o retorno à DRF de origem para que os responsabilizados sejam cientificados e, querendo, apresentem recurso voluntário. São os acórdãos CSRF/03-05.551, CSRF/03-05.556, CSRF/03-05.559 - julgados em 13/11/2007 - CSRF/03-06.267, CSRF/03-06.268, CSRF/03-06.269 - julgados em 9/12/2008.

Houve decisão do CARF decretando a nulidade de acórdão, por não terem sido publicados na pauta de julgamento os nomes dos responsabilizados, sobretudo por terem sido os únicos a apresentarem recurso. É o acórdão n. 1401-00.419 (j. em 26/1/2009).

3. "Súmula CARF n. 71: Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade."

4. São eles: acórdão n. 1402-00.423, de 28/1/2011, 1201-00.267, de 20/5/2010, 1402-00.093, de 26/1/2010, 1103-00.043, de 1/10/2009, 1401-00.047, de 13/5/2009, 101-97.107, de 4/2/2009, 103-23.649, de 18/12/2008, 103-23.364, de 24/1/2008.

1.2. Acórdãos que afastam a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude

Relação dos acórdãos pesquisados (e citados acima) que excluam a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude⁵:

Acórdão	Contribuinte	Data Da Sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
1202-00.072	Maxdrink Empreendimentos E Participações Ltda.	17/06/2009	2ª Ca / 2ª Tu	Cândido Rodrigues Neube		obs.: Por se dar provimento ao recurso do contribuinte, afastou-se, por consequência, a responsabilidade solidária das pessoas físicas arroladas.
1202-00.203	Jeová Conserva Da Silva Me	07/12/2009	2ª Ca / 2ª Tu	Valéria Cabral Géo Verçoza		Entendo que a justificativa para a solidariedade passiva imputada pela fiscalização às pessoas acima citadas não procede. No item 10 do Relatório de Trabalho Fiscal o i. AFRF afirma que as pessoas físicas acima citadas "se beneficiaram de alguma maneira dos resultados da atividade da firma individual Jeová Conserva da Silva". Entretanto, em cada item do relatório fiscal, relativo a cada uma dessas pessoas físicas responsabilizadas, não é possível identificar o alegado interesse comum que constitua fato gerador da obrigação principal.
1301-00.259	Norte Carne Comercio De Alimentos Ltda.	28/01/2010	3ª Ca / 1ª Tu	Waldir Veiga Rocha		SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN e também atribuída aos administradores e mandatários da sociedade, independentemente de sua condição de sócios ou não, desde que comprovado que tenham exorbitado de suas atribuições estatutárias ou dos limites legais e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. No caso concreto, quando comprovado que as pessoas indicadas como responsáveis solidários praticaram atos de gestão mercantil e financeira que permitiram que a pessoa jurídica movimentasse vultosos recursos à margem da tributação, deve ser mantida a responsabilidade. Ao contrário, quando não se comprova a prática de qualquer desses atos, a mera condição de mandatário é insuficiente para a caracterização da responsabilidade tributária.
1201-00.217	Eldorado Corretora De Mercadorias Ltda.	28/01/2010	2ª Ca / 1ª Tu	Regis Magalhaes Soares De Queiroz		SOLIDARIEDADE PASSIVA. SÓCIO RETIRANTE DA SOCIEDADE, A responsabilidade solidária de sócio por dívidas tributárias da sociedade só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN, qual seja, quando os créditos tributários sejam "resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

5. Acesso em janeiro de 2016.

Acórdão	Contribuinte	Data Da Sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						contrato social ou estatutos". Não se aplica aos sócios a situação de coobrigação por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, descrita no art. 124 do mesmo código. Precedentes do Conselho de Contribuintes e do Col. ST.1. Coobrigação que se julga improcedente, por ter-se findado exclusivamente no art. 124 do CTN, deixando de demonstrar a ocorrência das situações fáticas descritas no art., 135 do mesmo diploma legal
9202-00.487	Higino Ticianelli Netto	09/03/2010	Csrf - 2ª Tu	Júlio César Vieira Gomes		PROPRIEDADE. POSSE. SUJEIÇÃO PASSIVA. A posse regular do imóvel toma o posseiro sujeito passivo do imposto sobre o imóvel rural, com preterição sobre o proprietário possuidor indireto. A União Federal é a legítima proprietária das reservas indígenas e os índios possuidores na condição de usufrutuários. Assim, é improcedente a cobrança de ITR em razão do instituto da "confusão" entre credor e devedor, conforme artigo 381 do Código Civil.
9202-00.488	Banco Do Amazonas S.A.	09/03/2010	Csrf - 2ª Tu	Júlio César Vieira Gomes		PROPRIEDADE. POSSE. SUJEIÇÃO PASSIVA. O assentamento de terceiros promovido para fins de reforma agrária titulariza os novos possuidores para aquisição originária do direito de propriedade. A posse regular do imóvel toma o posseiro sujeito passivo do imposto sobre o imóvel rural, com preterição sobre o antigo proprietário. Recurso especial negado.
1202-00.288	Pereira Barreto Importação E Exportação De Carnes Ltda.	18/05/2010	2ª Ca / 2ª Tu	Orlando Jose Gonçalves Bueno,		"faltou especificar qual dos incisos se reporta, segundo porque inexistente a demonstração descritiva efetiva das condutas intencionais dos agentes envolvidos na suposta solidariedade, mas e tão somente a lacônica referência ao citado dispositivo legal, o que, com efeito, também fulmina de invalidade o ato administrativo por carecer da necessária exigência de motivação quanto ao ato implicado, posto que, a jurisprudência seja administrativa, seja judicial, tem decidido que a mera referência ao fundamento legal não é, isoladamente, característica de motivação que legitima o ato administrativo, devendo explicitar-se, de fato e de direito, as razões (construção de raciocínio dedutivo) que ensejaram o entendimento da autoridade administrativa para concluir na subsunção do fato jurídico apurado na regra especialmente invocada como infringida".
1301-00.494	Real Assessoria E Recursos Humanos Ltda.	27/01/2011	3ª Ca / 1ª Tu	Valmir Sandri		RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS AUSÊNCIA DE ACUSAÇÃO DE DOLO OU FRAUDE Os sócios da sociedade de responsabilidade por cotas não respondem objetivamente pela dívida fiscal apurada em período contemporâneo a sua gestão, pelo

Acórdão	Contribuinte	Data Da Sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						simples fato da sociedade não recolher a contento o tributo devido, visto que, o não cumprimento da obrigação principal, sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa contribuinte e não 'infração legal' deflagradora da responsabilidade pessoal e direta do sócio da empresa. ((Resp 121.021/PR, rel. Min. Nancy Andrighi, DJU 11.09.2000)
1302-00.490	Limpel Serviços Gerais Ltda. Me	22/02/2011	3ª Ca / 2ª Tu	Eduardo De Andrade		SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. FUNDAMENTO JURÍDICO DA RESPONSABILIDADE NÃO DECLINADO. EQUIPARAÇÃO À RESPONSABILIDADE. INOCORRÊNCIA. A solidariedade prevista no art. 124, I, CTN, não se equipara a hipótese de responsabilidade, e não prescinde da correta fundamentação jurídica da responsabilidade tributária, a qual deve ser declinada pela autoridade fiscal.
1101-000.916	Nacional Mercantil Computadores E Suprimentos De Informática Ltda.	17/07/2013	1ª Ca / 1ª Tu	Edeli Pereira Bessa		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RETIRADA DE SÓCIOS DO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. Os sócios de fato somente são responsabilizados solidariamente pelo crédito tributário quando demonstrada sua atuação vinculada à prática do fato jurídico tributário, ou a possibilidade de eles se beneficiarem de seus resultados. Ausente tal demonstração, e limitando-se a acusação ao disposto no art. 124 do CTN, são excluídos do pólo passivo da obrigação tributária resultante do crédito tributário lançado os sócios de fato e a pessoa jurídica constituída para abrigar seu patrimônio pessoal.
1101-000.927	Solo Agrícola Ltda. - Me	07/08/2013	1ª Ca / 1ª Tu	Edeli Pereira Bessa		OUTRAS EMPRESAS INTEGRANTES DO GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE VÍNCULO COM OS FATOS GERADORES. A formalização de Termo de Sujeição Passiva deve decorrer do vínculo do responsável com a situação que constitua o fato gerador ou da prática de atos que procurem ocultar os verdadeiros representantes da pessoa jurídica. Desta forma, assegura-se o direito de defesa àqueles que de alguma forma contribuíram para a prática do fato gerador, e aos que efetivamente representam a pessoa jurídica. Se a confusão patrimonial não se verifica na prática do fato gerador, descabe debatê-la no âmbito administrativo, exclusivamente com vistas a validar a prova por meio da qual se pretenderá judicialmente a aplicação do art. 50 do Código Civil.
1402-001.770	Banco Pottencia I Sa	26/08/2014	4ª Ca / 2ª Tu	Carlos Pela	Frederico Augusto Gomes de Alencar	SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA. A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, necessita da

Acórdão	Contribuinte	Data Da Sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.
1402-001.886	Comercial Importadora Exportadora Formilgas Ltda. - Me	27/11/2014	4ª Ca / 2ª Tu	Fernando Brasil De Oliveira Pinto		SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA. A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.
1101-001.239	Florença Veículos S/A	04/02/2015	1ª Ca / 1ª Tu	Benedicto Celso Benicio Junior	Edeli Pereira Bessa	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN.
1302-001.706	Joao Edward Vaz Maia	25/03/2015	3ª Ca / 2ª Tu	Helio Eduardo De Paiva Araújo		RESPONSABILIDADE DE SÓCIOS GERENTES Os sócios gerentes são responsáveis pelas dívidas tributárias contraídas durante sua gestão. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA Quando existe a prova do interesse comum a solidariedade estará caracterizada.
1402-001.929	Frigorífico Dom Glutao Ltda.	03/12/2015	4ª Ca / 2ª Tu	Leonardo De Andrade Couto		SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA. A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

O acórdão n. 1402-001.929 (j. em 3/12/2015), de relatoria do Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, acentuou que a solidariedade não é meio de inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas mecanismo de graduação da responsabilidade dos que já compõem aquele polo passivo, tanto que o art. 124, I, do CTN não integra o capítulo do CTN que versa sobre responsabilidade tributária. Sublinhou que o termo “interesse comum” é impreciso, abstrato, e, assim, muitas vezes é usado de forma equivocada para se estabelecer a sujeição passiva.

Consignou que o interesse comum do art. 124, I, do CTN é o interesse jurídico, e não simplesmente o interesse econômico, de modo que, naquele, o sujeito integra a relação jurídica que compõe o fato gerador: para haver interesse jurídico (interesse comum do art. 124, I, do CTN), a situação jurídica realizada por alguém gera os mesmos direitos e deveres para a outra.

No caso, entendeu-se não haver o interesse jurídico comum a que se refere o art. 124, I, do CTN e que caberia ao autuante demonstrar a prática de atos com excesso de poderes conforme o art. 135 do CTN, para imputação, nos termos desse artigo, de responsabilidade tributária aos sócios administradores. Dessa forma, o acórdão n. 1402-001.929 excluiu a responsabilização dos sócios administradores, imputada com base no art. 124, I, do CTN.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o acórdão n. 1402-001.770 (j. em 26/8/2014) repudiou a configuração de interesse comum do art. 124, I, do CTN, afastando a responsabilidade solidária dos sócios do contribuinte. Tratou-se de acórdão proferido em julgamento de embargos de declaração, com efeitos infringentes, ao se suprimir omissão e contradição no acórdão embargado.

Na mesma senda, o acórdão n. 1402-001.886 (j. em 27/11/2014), de relatoria do Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, negou a aplicabilidade do art. 124, I, do CTN, por não ter havido interesse jurídico comum de algumas pessoas físicas com o do contribuinte, retirando a responsabilização solidária delas. Foi mantida a responsabilidade solidária de outras pessoas físicas arroladas, seja por não terem apresentado impugnação, seja por não contestarem no recurso a responsabilidade tributária. Nesse acórdão, foi ressalvado que, caso houvesse sido mantida a multa qualificada, resultaria satisfeito o requisito para a manutenção da responsabilidade tributária das pessoas físicas com poder de gerência exoneradas, com base no art. 135, III, do CTN.

O acórdão n. 1201-00.217 (j. em 28/1/2010), de relatoria do Conselheiro Regis Magalhães de Soares Queiroz, excluiu a responsabilização solidária de sócio, por não constatação de interesse jurídico comum. Acentuou que é o interesse jurídico e não o interesse econômico o aludido pelo art. 124, I, do CTN, citando-se o entendimento do Resp. n. 884.845-SC. O afastamento da responsabilidade solidária do sócio se deu também porque a autuação não desenvolveu a apuração das hipóteses do art. 135 do CTN, nem nelas fundou a responsabilidade tributária.

O fato de a pessoa física se beneficiar do fato gerador não é condição bastante para configuração de interesse comum do art. 124, I, do CTN. Sob tal fundamento, o acórdão n. 1302-00.490 (j. em 22/2/11) negou o nascimento de responsabilidade solidária da pessoa física. O acórdão ressalvou que, se houver a correta fundamentação legal, a solidariedade pode ser estabelecida na execução fiscal.

A inexistência de demonstração descritiva das condutas intencionais do agente e a falta de especificação de qual dos incisos do art. 124 do CTN fora aplicado identificam os fundamentos do acórdão n. 1202-00.288 (j. em 18/5/2010), para excluir a responsabilização solidária do que apresentou o recurso. Porém, o acórdão manteve a responsabilidade solidária do que não apresentou o recurso, apesar de ter afastado o lançamento contra o contribuinte.

No acórdão n. 1101-000.927 (j. em 7/8/2013), excluiu-se a responsabilização solidária de algumas pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, pelo seguinte motivo. A

constatação de não ter havido confusão patrimonial contemporânea aos fatos geradores entre elas e o contribuinte, a configurar a presença do interesse comum do art. 124, I, do CTN. Isto afasta inclusive a tentativa de, no processo administrativo, validar prova para buscar aplicação judicial do art. 50 do Código Civil. Manteve-se a responsabilidade solidária de outras pessoas jurídicas do grupo econômico, por serem administradas por sócios de fato como se fossem uma única empresa, praticando conjuntamente fatos jurídicos tributários, conformando o interesse comum do art. 124, I, do CTN.

No mesmo sentido, o acórdão n. 1101-001.239 (j. em 4/2/2015) afastou a responsabilidade solidária de algumas pessoas jurídicas, por não ter havido confusão patrimonial com o contribuinte, confusão que foi constatada em relação a outras pessoas jurídicas para as quais foi mantida a responsabilidade, nos moldes do art. 124, I, do CTN.

A inexistência de prova de atuação ao lado do contribuinte, fora do quadro social, e de prova de desvio de patrimônio e de benefício direto do resultado da atividade às pessoas físicas e a uma das pessoas jurídicas foram o motivo do acórdão n. 1101-000.916 (j. em 17/7/2013), para rechaçar a responsabilidade solidária dessas pessoas, com base no art. 124, I, do CTN. O acórdão ressaltou que se poderia aplicar o art. 135 do CTN por fraude, mas que o lançamento não se dera sob esse fundamento.

O acórdão n. 1301-00.259 (j. em 28/1/2010) excluiu a responsabilização solidária de uma das pessoas físicas, mantendo-se a das outras, por concluir que a ligação indireta daquela com os “laranjas” era muito fraca. Só a indicação de que os “laranjas” trabalharam para aquela pessoa física em outra empresa que era sua, em outro período, e que ela os indicara para o quadro da contribuinte revelaram fragilidade das provas para reconhecimento de interesse comum daquela pessoa física com o contribuinte – art. 124, I.

No acórdão n. 1301-00.494 (j. em 27/1/2011), inquinou-se a responsabilidade solidária dos ex-sócios do contribuinte, afastando-se a aplicação do art. 124, I e do art. 135, III, do CTN, por ausência de dolo ou fraude. Ressaltou-se que, sem esses requisitos, só há responsabilidade supletiva de sócios na liquidação de sociedade, conforme o art. 134, VII, do CTN. Que, na essência, a imputação de responsabilidade tributária se deu por inadimplemento de tributo.

Por se dar provimento ao recurso do contribuinte, afastou-se, por consequência, a responsabilidade solidária das pessoas físicas arroladas. É o acórdão n. 1202-00.072 (j. em 17/6/2009).

Os acórdãos n. 9202-00.487 e n. 9202-00488, da 2ª Turma da CSRF, de relatoria do Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes, negaram provimento a recurso especial da Fazenda Nacional contra acórdão que acolhera a preliminar de ilegitimidade passiva de ITR do proprietário sem posse de imóvel rural. Os acórdãos, ambos julgados em 9/3/2010, consignaram que proprietário e possuidor não têm interesse comum, ao contrário, o de um exclui o de outro. E que o art. 31 do CTN não permite ao intérprete escolher como contribuinte aleatoriamente o proprietário ou o possuidor. Propriedade empregada pela Constituição Federal não deve ser interpretada restritivamente, pois se assim fosse, tanto o art. 31 do CTN como o art. 4º da Lei 9.393/96 seriam inconstitucionais na parte que atribui sujeição passiva ao que detém o domínio útil ou a posse de imóvel.

Citam-se, também, os acórdãos n. 1202-00.203 (j. em 7/12/2009) e n. 1302-001.706 (j. em 25/3/2015), que repeliram a aplicação do art. 124, I, do CTN, afastando a responsabilidade tributária de pessoas físicas.

Acórdãos que mantêm a responsabilidade por interesse comum e/ou fraude

Relação dos acórdãos pesquisados (e citados acima) que mantiveram a responsabilidade solidária⁶:

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
1202-00.701		17/06/2009				
1201-00.102	Pelipel Importação De Bebidas Ltda.	17/06/2009	2ª CA / 1ª TU	Leonardo de Andrade Couto	Antonio Bezerra Neto	RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO — DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA — POSSIBILIDADE. É possível a apresentação de impugnação ou recurso voluntário por pessoa incluída no rol dos responsáveis solidários com vista à discussão de aspectos não somente do crédito tributário em si, mas, também em relação à responsabilização que a cada um foi atribuída no lançamento de ofício. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. IMPUTAÇÃO. Correta a imputação da responsabilidade tributária a terceiros quando demonstrada nos autos a participação efetiva na prática de atos voltados à administração da pessoa jurídica.
1202-00.071	Maxdrink Empreendimento Participações Ltda.	17/06/2009	2ª CA / 2ª TU	Cândido Rodrigues Neuber		SOLIDARIEDADE - RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO — As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado (art. 124, inciso I, CTN). São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, incisos II e III, CTN).
1103-00.010	Comercial Good Supermarket - Eireli	30/07/2009	1ª CA / 1ª TU	Albertina Silva Santos de Lima		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - De acordo com o inciso I, do art. 124 do CTN, são solidariamente obrigadas, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; nestes termos, é solidariamente responsável pelo crédito tributário aquele se utiliza de interpostas pessoas na constituição da empresa.
9101-00.286	I.C.L. - Intermediação De Negócios Ltda.	24/08/2009	CSRF-1ª TU	Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro	SOLIDARIEDADE. São pessoalmente responsáveis aqueles que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

6. Acesso em janeiro de 2016.

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
1401-00.103	Dicarne: Comercial De Alimentos Derivados De Carnes Ltda.	27/08/2009	4ª CA / 1ª TU	Antonio Bezerra Neto		RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DO INTERESSE DE TERCEIRO NOS FATOS QUE GERARAM A EXIGÊNCIA FISCAL. INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS. Segundo o art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovado nos autos que os obrigados efetivamente conduziram os negócios da empresa, acobertados pela interposição de terceiros sem capacidade econômica para garantir as obrigações da pessoa jurídica, deve ser mantida a sujeição passiva solidária daqueles com base no art. 124, I e 135, III, do CTN.
1401-00.104	Dicarne: Comercial De Alimentos Derivados De Carnes Ltda.	27/08/2009	4ª CA / 1ª TU	Antonio Bezerra Neto		RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DO INTERESSE DE TERCEIRO NOS FATOS QUE GERARAM A EXIGÊNCIA FISCAL. INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS. Segundo o art. 124, I, do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovado nos autos que os obrigados efetivamente conduziram os negócios da empresa, acobertados pela interposição de terceiros sem capacidade econômica para garantir as obrigações da pessoa jurídica, deve ser mantida a sujeição passiva solidária daqueles com base no art. 124, Te 135, III, do CTN.
1102-00.041	"D. P. A. Miromar Ltda."	28/08/2009	1ª CA / 2ª TU	Sandra Maria Faroni		RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA- A caracterização de prática, pelo verdadeiros sócios/administradores da pessoa jurídica, de simulação mediante interposição de pessoas, configura infração de lei, justificando plenamente a responsabilização nos termos do art. 135 do CTN.
1301-000.433	Vale Blanco Ltda.	11/01/2010	3ª CA / 1ª TU	Ricardo Luiz Leal de Melo		SOLIDARIEDADE PASSIVA. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124 do CTN).
1301-00.259	Norte Carne Comercio De Alimentos Ltda.	28/01/2010	3ª CA / 1ª TU	Waldir Veiga Rocha		SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN e também atribuída aos administradores e mandatários da sociedade, independentemente de sua condição de sócios ou não, desde que comprovado que tenham exorbitado de suas atribuições estatutárias ou dos limites legais e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. No caso concreto, quando comprovado que as pessoas indicadas como responsáveis solidários praticaram atos de gestão mercantil e financeira que permitiram que a pessoa jurídica movimentasse vultosos recursos à margem da tributação, deve ser mantida a responsabilidade. Ao contrário, quando não se comprova a prática de qualquer desses atos, a mera condição de mandatário é insuficiente para a caracterização da responsabilidade tributária.
1802-	Marcos May Cabral & Cia	11/03/	2ª TU ESP	LUIS ROBERTO		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSTA PESSOA. São solidariamente obrigadas as pessoas

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
00.368	Ltda. - Epp	2010		BUELONI SANTOS FERREIRA		que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei, questão configurada nos autos pela confusão patrimonial e o desvio de finalidade.
1302-00.168	Frigorífico Cristal Ltda. — Epp	11/03/2010	3ª CA / 2ª TU	Wilson Fernandes Guimarães		RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA - Se as provas carreadas aos autos deixam foram de dúvida a participação de variado número de pessoas nos fatos que redundaram em evasão fiscal, tais pessoas devem ser mantidas no polo passivo das obrigações tributárias correspondentes, vez que presente hipótese legal autorizadora. Nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com infração de lei.
1101-00.265	Maga José De Souza Pimentel Pj Equiparada	07/04/2010	1ª CA / 1ª TU	Antônio Lisboa Cardoso		ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO O erro na identificação do sujeito passivo representa vício insanável, quanto a existência do Ato Administrativo de Lançamento, em face do estabelecido nos artigos 132 e 142 do CTN, e do artigo 5º, inciso I, do Decreto-lei n. 1.598, de 1977.
1103-00.188	Lavanderia Casagrande Ltda.	18/05/2010	1ª CA / 3ª TU	Marcos Shigueo Takata		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA — LAVANDERIA ÁGUA PURA Nada impede que o mesmo espaço seja utilizado por mais de uma pessoa jurídica para desenvolver a mesma atividade. Basta que haja devido controle das atividades praticadas por uma e outra, sob pena de confusão de atividades que desemboca na confusão patrimonial. É o que se dá no caso vertente. Presença de interesse comum entre a contribuinte e a Lavanderia Água Pura Ltda. (que possui os mesmos sócios), na situação que constitui fato gerador dos tributos. Responsabilização solidária imposta que não merece reparos,
1202-00.362	Pro Rio Espuma Indústria E Comercio Ltda.	03/08/2010	2ª CA / 2ª TU	Flávio Vilela Campos		SOLIDARIEDADE PASSIVA, INTERESSE COMUM. DESIGNAÇÃO LEGAL. Nos termos do art. 124 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei.
1401-00.300	Giro Comércio De Pneus Ltda.	05/08/2010	4ª CA / 1ª TU	Fernando Luiz Gomes De Mattos -		SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO. Os sócios ocultos (ou sócios de fato) são solidariamente responsáveis pelas obrigações tributárias das pessoas jurídicas em relação às quais detêm alguma forma de participação ou controle.
1301-00.400	Js Comércio Representações E Transportes Ltda. - Me	02/09/2010	3ª CA / 1ª TU	EDWAL CASONI DE PAULA FERNANDES JUNIOR		SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTAR PESSOAL. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI. Não me parece suficiente a imputação realizada, de disporem as pessoas físicas de poderes gerenciais, suficiente a desencadear a solidarização levada a efeito. A Fiscalização não comprovou, aliás, nem mesmo argumentou, qual seria o preciso interesse na situação que constituiu o fato gerador (regra

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						do 124, I), nem mesmo qual a relação direta e pessoal com tal situação (regra do 121)
1102-00.322	Ma Frigorifico Ltda.	02/09/2010	1ª CA / 2ª TU	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA — Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei N.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. SIMULAÇÃO. INTERPOSTA PESSOA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Na utilização de interposição de pessoa o intuito do Declarante é o de inculcar a existência de um Titular de Direito, mencionado na Declaração, ao qual, todavia, nenhum direito se outorga ou se transfere, servindo seu nome exclusivamente para encobrir o da pessoa a quem de fato se quer outorgar ou transferir o direito de que se trata, afigurando-se, na espécie, o evidente intuito defraude, enquadrável na tipificação de simulação da identidade dos verdadeiros Responsáveis pela obrigação tributária.
1202-00.467	Mercadinho Mapel Ltda. - Me	25/01/2011	2ª CA / 2ª TU	ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO		SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERPOSTA PESSOA. Estando devidamente comprovado nos autos que, mediante procuração, um terceiro esteve sempre à frente dos negócios da empresa, com poderes, inclusive, para movimentar contas bancárias, cabível a sua inclusão como responsável solidário pelo crédito tributário devido.
1401-00.457	Vila Nova Madeiras Ind. Com. Imp. E Exp. Ltda. - Epp	23/02/2011	4ª CA / 1ª TU	ANTONIO BEZERRA NETO		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.
1402-00.444	San Marino Comercio De Cereais Ltda.	24/02/2011	4ª CA / 2ª TU	ALBERTIN A SILVA SANTOS DE LIMA		SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Comprovado nos autos, com base em depoimentos de ex-funcionários prestados à Polícia Federal, e ainda, na outorga de procurações públicas, com amplos poderes e movimentação de conta bancária, por pessoa que figura como sócia majoritária da autuada, mas que é de fato, empregado da mesma, configurado está, que as pessoas a quem foi atribuída a sujeição passiva solidária, que são os efetivos proprietários da empresa tinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador relativo a infração de omissão de receitas e devem figurar no pólo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 124, I, do CTN.
1401-00.511	Inovar Participações E Empreendimentos Ltda.	31/03/2011	4ª CA / 1ª TU	Fernando Luiz Gomes de Mattos		SUJEIÇÃO PASSIVA Perante a legislação tributária federal, a pessoa jurídica que assume o risco do empreendimento, que detém o “poder de comando” das operações e que auferir os ganhos líquidos do empreendimento deve ser considerada como contribuinte dos impostos e contribuições incidentes sobre aquelas operações.

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
1103-00.486	Campo Oeste Carnes - Indústria, Comércio, Importação E Expor - Me	29/06/2011	1ª CA / 3ª TU	ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA		RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. TITULAR DE FATO DA PESSOA JURÍDICA. A pessoa física que efetivamente pratica atos que caracterizam o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, revelando a sua condição de “titular de fato”, responde solidariamente pelo crédito tributário constituído em desfavor da pessoa jurídica. Responde solidariamente pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica
1302-00.655	Nutrilinea Produtos Alimentícios Ltda.	03/08/2011	3ª CA / 2ª TU	Wilson Fernandes Guimarães		RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTOS LEGAIS. CONSTATAÇÃO FÁTICA. PROCEDÊNCIA. Se a autoridade responsável pelo procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinadas pessoas com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a solidariedade estampada no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, sendo autorizada, assim, a inclusão de referidas pessoas no polo passivo das obrigações constituídas por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária. Não macula o feito o fato de a imputação fazer referência, também, às disposições do artigo 135 do mesmo diploma legal.
1102-00.502	Dna Propaganda Ltda.	03/08/2011	CSRF - 2ª TU	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro		SUJEITO PASSIVO – RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA – SOLIDARIEDADE São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os sócios, mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado
1401-001.071	Comercial Beneficiadora De Café Ltda.	05/11/2013	4ª CA / 1ª TU	FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS		SOLIDARIEDADE PASSIVA E RESPONSABILIDADE PESSOAL. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Nos casos de fraude, simulação e prática de outros atos ilícitos os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias e penalidades.
1102-001.029	Supermercado Coelho Diniz Ltda.	11/03/2014	1ª CA / 2ª TU	RICARDO MAROZZI GREGORIO		RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Possuem o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, as sociedades de um mesmo grupo econômico que realizam atividades aparentemente independentes que denotam confusão patrimonial.
1102-001.032	Coferfrigo Atc Ltda.	11/03/2014	1ª CA / 2ª TU	RICARDO MAROZZI GREGORIO		RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. TITULARES DE FATO. Possuem o interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, os titulares de fato imediatamente beneficiados pelos recursos financeiros advindos de situações jurídicas que

Acordão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						constituem o fato gerador da obrigação tributária principal.
1102-001.102	M R Barbosa - Acessórios - Me	06/05/2014	1ª CA / 2ª TU	ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO	RICARDO MAROZZI GREGORIO	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Caracteriza a confusão patrimonial de esferas pessoais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, beneficiar-se pela transferência direta de valores da conta corrente da empresa contribuinte para a conta corrente pessoal.
1301-001.556	De Souza & Lima Ltda. - Me	04/06/2014	3ª CA / 1ª TU	Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior		SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. Caracteriza a solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, a existência de interesse comum entre o contribuinte e o responsável na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal
1302-001.504	Frigorifico Baby Beef Ltda.	23/09/2014	3ª CA / 2ª TU	EDUARDO DE ANDRADE		SOLIDARIEDADE. CONSTATAÇÃO. Constatado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador, deve ser mantido o vínculo que liga o sujeito passivo solidário ao crédito tributário.
1201-001.088	Prest - Service Prestadora De Serviços Gerais Ltda.	24/09/2014	2ª CA / 1ª TU	RAFAEL CORREIA FUSO		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, INCISO 1, DO CTN. INTERESSE COMUM NO FATO JURÍDICO TRIBUTADO. Nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, são solidariamente responsáveis pelo débito fiscal aqueles que possuem interesse comum no fato jurídico tributado. Comprovado que os solidários geriram a empresa autuada, se apropriando de valores sacados da empresa que se encontravam formalmente em nome de laranjas, há que reconhecer a solidariedade.
1202-001.203	Petro Garças Distribuidora De Petróleo Ltda.	24/09/2014	2ª CA / 2ª TU	Geraldo Valentim Neto		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, I DO CTN. NÃO CONFIGURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DO ARBITRAMENTO DO LUCRO A TERCEIRO Não configuradas as hipóteses do artigo 124 do CTN, não é possível atribuir a responsabilidade solidária a terceiro que não possui interesse comum com o fato tributável. Não se admite a extensão do arbitramento do lucro do sujeito passivo principal ao terceiro, uma vez que realizado com base em movimentações financeiras individualizadas. Exclusão do responsável solidário.
1302-001.639	R. N. Ananias & Cia Ltda. - Me	04/02/2015	3ª CA / 2ª TU	GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA		SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE. Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal
1102-001.301	Sousa Jesus Comercio Atacadista De Carnes E Couros Ltda. - Me	03/03/2015	1ª CA / 2ª TU	RICARDO MAROZZI GREGORIO		RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Caracteriza a confusão patrimonial de esferas pessoais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, beneficiar-se pela utilização da estrutura legal e da conta bancária de titularidade da empresa contribuinte. RO Negado e RV Negado A falta de intimação às

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						peças dos sócios para comprovação da origem de depósitos não ofende ao estipulado na Súmula CARF n. 2 se ficar comprovado que eles não são cotitulares da conta bancária da empresa.
1802-002.452	Marquesa S/A	24/03/2015	2ª TU ESP	GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEÃO		
1302-001.706	Joao Edward Vaz Maia	25/03/2015	3ª CA / 2ª TU	HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA Quando existe a prova do interesse comum a solidariedade estará caracterizada.

Foi constatado que a movimentação bancária do contribuinte se fazia por meio de conta corrente bancária em nome da pessoa física. Concluiu-se que essa pessoa física tinha amplos poderes de gestão, que ela controlava de fato o contribuinte, e que era sócio de fato, o qual (sócio de fato), por definição, tem o interesse comum do art. 124, I, do CTN, e afasta o princípio da separação patrimonial. Ainda, que os sócios de fato com gestão e controle da empresa tipificam hipótese do art. 135 do CTN. Com tal entendimento foi deduzido o acórdão n. 1401-00.300 (j. em 5/8/2010), de relatoria do Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

Na mesma linha de raciocínio (embora sem consignar que, por definição, o sócio de fato tem interesse comum do art. 124, I, do CTN), citam-se os acórdãos n. 1103-00.010 (j. em 30/7/2009), n. 1802-00.368 (j. em 11/3/2010), n. 1301-00.400 (j. em 2/9/2010), n. 1401-00.457 (j. em 23/2/2011), n. 1103-00.486 (j. em 29/6/2011), n. 1101-00.265 (j. em 7/4/2010), n. 1202-00.467 (j. em 25/1/2011), n. 1102-00.322 (j. em 2/9/2010), n. 1802-002.452 (j. em 24/3/2015), n. 1301-001.556 (j. em 4/6/2014), n. 1401-00.103 (j. em 27/8/2009), n. 1401-00.104 (j. em 27/8/2009).

No acórdão n. 1301-00.400, citado, reputou-se que os sócios de fato interferiram diretamente na administração e promoveram a dissolução irregular do contribuinte, resultando na consumação da hipótese do art. 135 do CTN, além do interesse comum do art. 124, I.

Os acórdãos n. 1401-00.103 e n. 1401-00.104, citados, não deixam claro se só os sócios de fato tiveram o interesse comum com o contribuinte, ou também os outros dirigentes. É que a dissolução irregular também foi apontada para a responsabilização das pessoas físicas, com aplicação do art. 135, III, do CTN (evidentemente, constante na autuação).

Na manutenção da configuração do interesse comum do art. 124, I acusado na autuação, o acórdão n. 1401-00.457, citado, disse que o sócio de fato ganhou simultaneamente com a empresa com o fato econômico (fato gerador) por aquele conduzido.

No acórdão n. 1102-00.322, citado, ficou consignado que os sócios de fato eram os titulares efetivos dos recursos movimentado; aqui, o fundamento da autuação não foi o interesse comum do art. 124, I, mas o art. 135 do CTN.

Já, o acórdão n. 1301-001.556, citado, entendeu que o responsabilizado solidariamente por interesse comum do art. 124, I, do CTN era o real beneficiário dos fatos econômicos, com uso de interpostas pessoas.

No acórdão n. 1101-00.265, citado, curiosamente o voto vencedor ignorou, inclusive no dispositivo, o entendimento contido no voto do relator sobre haver erro na identificação do sujeito passivo, por extinção do contribuinte com o arquivamento na Junta Comercial antes do início da fiscalização. É que o voto vencedor ressaltou expressamente a divergência com o relator, somente sobre a não conformação do interesse comum da pessoa física (sócio de fato) com o contribuinte, para imputação da responsabilização solidária ao sócio de fato.

Com pequena variação nas razões de decidir, o acórdão n. 1301-000.433 (j. em 11/1/2010) entendeu que os sócios de fato (com uso de “laranja”) têm o interesse comum do art. 124, I, do CTN, por terem ocultado fraudulentamente os fatos econômicos de relevância jurídico-tributária. No mesmo sentido, o acórdão n. 1302-00.168 (j. em 11/3/2010) reputou haver o interesse comum do art. 124, I além da concreção do art. 135, II e III, do CTN, por ocultamento dos verdadeiros sócios e criação e encerramento de empresas para se furtar do pagamento de tributos.

Entendeu-se ter havido interesse comum do art. 124, I, do CTN não só dos sócios de fato como do outro sócio, de direito, por abuso de personalidade jurídica com a prática de atividades encobertas sob seu manto. É o acórdão n. 1402-00.444 (j. em 24/2/2011).

Sob enfoque semelhante, o acórdão n. 1302-001.504 (j. em 23/9/2014) chancelou ter ocorrido abuso de personalidade jurídica para prática de fraudes, e que o sócio se beneficiava das fraudes junto com a empresa. Isto indicava que ele era o contribuinte de fato. Foram as razões para o acórdão consagrar a presença de interesse comum do sócio com o contribuinte situação que constitui o fato gerador – art. 124, I, do CTN.

O art. 124, I, do CTN exige demonstração da participação direta dos imputados na realização do fato gerador. No caso, eles, por meio de suas empresas e usando documentos falsos, concorreram diretamente na concreção dos fatos geradores, evidenciando o interesse comum. Foi o deduzido no acórdão n. 1302-00.655 (j. em 3/8/2011). O acórdão ressaltou que não houve desconsideração da pessoa jurídica, mas identificação dos efetivos titulares dos negócios feitos. Apontou que a citação feita ao art. 135 do CTN na autuação não maculou o feito.

O acórdão n. 1301-00.259 (j. em 28/1/2010) reconheceu ter se caracterizado a responsabilidade solidária das pessoas físicas, por gerirem o empreendimento praticando as operações comerciais e administrando os recursos financeiros, à margem da tributação do contribuinte, sendo aplicável o art. 135 do CTN.

Restabeleceu-se a responsabilidade solidária dos sócios do contribuinte, com base no art. 124, I, do CTN, por terem os sócios criado empresas fantasmas, pelas quais passavam os recursos e iam para outra empresa desses sócios. No caso, o interesse pessoal dá interesse comum. É o acórdão n. 9101-00.286 (j. em 24/8/2009) da 1ª Turma da CSRF.

O acórdão n. 1102-001.029 (j. em 11/3/2014) manteve a responsabilização solidária das empresas do grupo econômico do contribuinte, confirmando ter se verificado o interesse

comum do art. 124, I, do CTN. Acentuou que o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico do contribuinte, por si, não enseja a responsabilidade tributária, conforme interpretação cristalizada do STJ (citando-se entre outros o REsp n. 834.044, o REsp n. 1.001.450). Para a conformação do interesse comum, o acórdão exortou, no caso, a constatação de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. Acusou que essa constatação foi sintomática ao fato de as empresas terem sido parte fundamental de todo o arcabouço jurídico criado pela contribuinte, sendo, inclusive, beneficiárias de recursos financeiros fornecidos pela contribuinte.

No acórdão n. 1102-001.102 (j. em 6/5/2014), da mesma Turma e Câmara acima, registrou-se que houve interesse comum ao se constatarem constatarem pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. Que, para pessoas jurídicas, geralmente isso se dá pela ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. Que, no caso, cuidando-se de pessoa física, houve o interesse imediato no resultado econômico, beneficiando-se diretamente das situações jurídicas que constituem o fato gerador, dispensando a regular distribuição de lucros do contribuinte, por obra da confusão patrimonial entre as esferas pessoal e a do contribuinte.

Na mesma toada, é o acórdão n. 1102-001.032 (j. em 11/3/2014), no qual se reputou que as pessoas físicas eram titulares de fato e beneficiárias dos recursos fornecidos pelo contribuinte, tendo interesse imediato na situação que constituiu o fato gerador. Portanto, elas tinha interesse comum naquela situação, pois dela se beneficiaram diretamente com confusão patrimonial de suas esferas pessoais com a do contribuinte. Também, o acórdão n. 1102-001.301 (j. em 3/3/2015), em que se concluiu ter havido benefício direto das responsabilizadas solidariamente (pessoa jurídica e pessoa física) e confusão patrimonial entre elas e o contribuinte, com uso de sua estrutura legal e de suas contas.

Seguindo a mesma senda da confusão patrimonial, como identificadora do interesse comum do art. 124, I, do CTN, cita-se o acórdão n. 1103-00.188 (j. em 18/5/2010), no qual se detectou também confusão de atividades do contribuinte e da pessoa jurídica responsabilizada solidariamente.

Anota-se que o acórdão n. 1202-00.701 (j. em 17/6/2009) entendeu que o mero inadimplemento de tributo é infração à lei hábil à imputação de responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, embora, no caso, tenha-se constatado fraude com interposição de pessoas, e sociedade de fato – esta, a justificar o art. 124, I, do CTN. Também se aplicou o art. 135, II e III, do CTN, para a manutenção da responsabilidade tributária.

O acórdão n. 1302-001.639 (j. em 4/2/2015) manteve a responsabilidade solidária, apesar de não haver recurso da responsabilizada. O voto do relator disse não se pronunciaria sobre a matéria de responsabilidade por falta de recurso, e manteve a responsabilização imputada; já a ementa colocou a responsabilidade solidária com base no interesse comum.

No acórdão n. 1401-00.511 (j. em 31/3/2011), foi afastada a alegação de vício no lançamento, por se haver indicado como fundamento alternativo para a pretensão contra a autuada o art. 124, I, do CTN, a par dela ter sido indicada como o efetivo contribuinte. O acórdão deduziu que o real proprietário do empreendimento lotérico era a autuada, sendo esta o contribuinte, e não as entidades beneficentes que eram “recrutadas” a emprestar seu

nome temporariamente como “laranjas”, agindo a autuada sob o manto de uma aparente regularidade formal.

Cabem apontar, ainda, os seguintes acórdãos que reconheceram a existência de interesse comum do art. 124, I, do CTN: acórdão n. 1201-001.088 (j. em 24/9/2014); acórdão n. 1401-001.071 (j. em 5/11/2013); acórdão n. 1102-00.502 (j. em 3/8/2011); acórdão n. 1302-001.706 (j. em 25/3/2015); acórdão n. 1202-00.071 (j. em 17/6/2009); acórdão n. 1202-00.362 (j. em 3/8/2010); acórdão n. 1202-001.203 (j. em 24/9/2014) - apesar de sua ementa falar em exclusão da responsabilidade solidária, nota-se que se cuida de erro material, ao se verificar o dispositivo do acórdão e o inteiro teor do voto do relator. Entre os que mantiveram a responsabilização com aplicação tanto do art. 124, I como do art. 135 do CTN: acórdão n. 1401-001.071; acórdão n. 1202-00.071; acórdão n. 1102-00.502; acórdão n. 1302-001.706. E os que reconheceram a responsabilidade com aplicação do art. 135 do CTN (envolvendo simulação de sócios de direito, uso fraudulento de empresa com reorganização societária): acórdão n. 1102-00.041 (j. em 28/8/2009); acórdão n. 1201-00.102 (j. em 17/6/2009).

2. Grupo econômico

2.1. Desconsideração da personalidade jurídica

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara /Tu	Relator(A)	Resultado de julgamento
2301-003.825	Grêmio Football Porto Alegre	19/11/2013	3ª CA / 1ª TU	Wilson Antônio De Souza Corrêa	DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE NORMA QUE AUTORIZE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA Constatado o mau uso da personalidade jurídica, autoriza-se desconsiderar a personalidade jurídica, diante do caso concreto, a separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus membros, a fim de estender a esses a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações formalmente imputadas ao ente coletivo. A desconsideração da personalidade jurídica não necessita de dispositivo legal específico para determinar sua legalidade, haja vista a consagração e a plena aplicabilidade do instituto da desconsideração em qualquer relação jurídica pela jurisprudência, pois ela é um dos poucos instrumentos capaz de combater as condutas fraudulentas e abusivas. No caso em tela o que determinou a desconsideração das personalidades jurídicas dos ditos prestadores de serviços foram os contratos, que sobejamente são trabalhistas e não cíveis, onde há neles nítida condição de empregado do Recorrente, pois os serviços eram prestados de forma pessoal, em caráter não eventual e sob subordinação, elementos caracterizadores da relação trabalhista e previdenciária.
1401-001.224	Novapelli Indústria Comercio Importação Exportação Ltda.	29/07/2014	4ª CA / 1ª TU	Antonio Bezerra Neto	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. A formalização de responsabilidade solidária não implica em desconsideração da pessoa jurídica.
2302-003.309	Vilar Comercio De Bebidas	13/08/2014	3ª CA / 2ª TU	Arlindo Da Costa E Silva	PERSONALIDADE JURÍDICA DE EMPRESA TERCEIRIZADA. DESCONSIDERAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Estando presentes todos os elementos

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara /Tu	Relator(A)	Resultado de julgamento
	Limitada - Me				caracterizadores da relação de segurado empregado, impõe-se a incidência imperativa das normas tributárias inscritas na Lei n. 8.212/91 sobre a empresa tomadora e sobre o segurado, sem que tal sujeição implique a desconsideração da personalidade jurídica da empresa terceirizada, a qual permanece produzindo todos os demais efeitos no mundo jurídico.

No que diz respeito a esse subtema, foram planilhadas apenas três decisões, tendo em vista que, em sua grande maioria, os fatos relevantes, o direito e as decisões são bastante parecidos.

Não se considerou, aqui, a circunstância de ser grupo econômico, dada a sua irrelevância para o objetivo da análise: pode-se desconsiderar personalidades jurídicas de empresas que compõe ou não um mesmo grupo. Nas decisões identificadas, não se tratavam de grupos econômicos.

Isto posto, não há consenso no CARF a respeito da possibilidade jurídica de atribuição de responsabilidade solidária no caso de desconsideração da personalidade jurídica. As decisões que a aceitam fundamentam-se no §1º do art. 116 do CTN, embora os requisitos previstos em lei não sejam analiticamente enfrentados nas decisões. Ou seja, os acórdãos centram-se muito mais nos fatos e na “necessidade” da corresponsabilidade, sem se ater à subsunção dos fatos à norma.

Já para afastar a solidariedade, o principal argumento reside da ausência de regulamentação do art. 116, §1º, do CTN. O art. 50 do Código Civil não é mencionado, e a corresponsabilidade é aceita com base no art. 124, I, do CTN (interesse comum).

Assim, podemos considerar que o CARF normalmente aceita a solidariedade quando forem identificados fatos (i) fraudulentos ou (ii) indiciários de grupo econômico, ainda que afaste a desconsideração da personalidade jurídica e não haja grande rigor a respeito do fundamento legal e da subsunção.

Isto posto, vejamos as três decisões planilhadas, registrando que o entendimento da segunda foi localizado apenas uma vez dentre todos os acórdãos identificados:

a) AC 2302-003.309 - aceita a desconsideração da personalidade jurídica sem entrar no mérito da necessidade de regulamentação do art. 116, §1º do CTN e tampouco do art. 50 do CC. Nesse acórdão, foram utilizadas provas da dissimulação (empresa terceirizada ao invés de funcionários CLT) como suficientes para aplicar o art. 116 do CTN e, com isso, evitar a evasão fiscal, fim máximo do enunciado legal.

b) AC 2301-003.825 - aceita a desconsideração e expressamente reconhece ser desnecessário haver dispositivo legal específico, justificando tal entendimento na “consagração e plena aplicabilidade do instituto da desconsideração em qualquer relação jurídica pela jurisprudência” e no fato de a DPJ ser “um dos poucos instrumentos capazes de combater as condutas fraudulentas e abusivas”. A desconsideração seria possível em

casos excepcionais, em que a fraude encontra-se presente, tal como ocorre no desvirtuamento de contratos trabalhistas como se cível fossem.

c) AC 1401-001.224 – afasta a desconsideração da personalidade jurídica por conta da ausência de lei ordinária regulamentando o parágrafo único do art. 116 do CTN, mas imputa a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN, quando existirem provas consistentes do interesse comum na situação que constitua o fato gerador, tais como, para a decisão, confusão patrimonial revelada na comunhão de funcionários, maquinário, linhas telefônicas, água e energia. Embora essas provas não pareçam suportar a afirmação de prática comum do fato, foram elas as apresentadas e acatadas. Relevante registrar, além disso, que o acórdão expressamente menciona que “a formalização da responsabilidade solidária não implica a desconsideração da personalidade jurídica”, bem como que a desconsideração propriamente dita é regulamentada pelo Código Civil

2.2. Confusão patrimonial

Para o subtema confusão patrimonial (CP) as decisões foram mapeadas em conjunto com os grupos econômicos, pois as que tratam de CP aplicam a solidariedade partindo da premissa de que estamos diante de grupos econômicos, da modalidade “de fato”.

Registre-se, ademais, que:

1. Nem sempre a expressão “confusão patrimonial” está expressa. Quando está, seu conceito e sua dimensão não são analisados, ou o são de forma superficial; e
2. Embora possa haver confusão entre empresas que não componham um grupo, tal fato não foi identificado nas decisões.

2.3. Grupo econômico

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento
2301-02.497	Companhia De Bebidas Das Américas - Ambev	18/01/2012	3ª CA / 1ª TU	Mauro Jose Silva			GRUPO ECONÔMICO. ADMINISTRAÇÃO COMUM PROVADA POR CONJUNTO INDICIÁRIO. Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, será solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas pelas obrigações tributárias referentes às contribuições previdenciárias. Administração que pode ser comprovada por conjunto indiciário.

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento
2401-02.219	Poliservice Sistemas De Segurança Sc Ltda.	20/01/2012	4ª CA / 1ª TU	Elaine Cristina Monteiro E Silva			GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXISTÊNCIA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei 8212/91, nos termos do art. 30, IX."
2302-01.672	Água Limpa Transporte Ltda.	12/03/2012	3ª CA / 2ª TU	Arlindo Da Costa E Silva			GRUPO ECONÔMICO DE FATO. GRUPO COMPOSTO POR COORDENAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, provados fartamente, que o controle e a direção são realizados pelo mesmo grupo de pessoas físicas o qual, de fato, mantém a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária.
2302-003.075	São Cristóvão Transportes Ltda.	19/03/2012	3ª CA / 2ª TU	Arlindo Da Costa E Silva			GRUPO ECONÔMICO DE FATO. HIPÓTESE LEGAL DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social. Art. 30, IX da Lei n. 8.212/91 c.c. art. 124, II, do CTN. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. GRUPO COMPOSTO POR COORDENAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico denominado "grupo composto por coordenação", sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento
							qualquer uma delas.
2401-002.344	Frigorífico Cpos S. José Ltda.	17/04/2012	4ª CA / 1ª TU	Rycardo Henrique Magalhães De Oliveira			PROCEDIMENTO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFIGURAÇÃO. Constatados os elementos necessários à caracterização de Grupo Econômico de fato, deverá a autoridade fiscal assim proceder, atribuindo a responsabilidade pelo crédito previdenciário a todas as empresas integrantes daquele Grupo, de maneira a oferecer segurança e certeza no pagamento dos tributos efetivamente devidos pela contribuinte, conforme preceitos contidos na legislação tributária, notadamente no artigo 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91.
2401-002.344	Frig Cpos S Jose Suc Frig Mantiqueira	18/04/2012	4ª CA / 1ª TU	Rycardo Henrique Magalhaes De Oliveira			PROCEDIMENTO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFIGURAÇÃO. Constatados os elementos necessários à caracterização de Grupo Econômico de fato, deverá a autoridade fiscal assim proceder, atribuindo a responsabilidade pelo crédito previdenciário a todas as empresas integrantes daquele Grupo, de maneira a oferecer segurança e certeza no pagamento dos tributos efetivamente devidos pela contribuinte, conforme preceitos contidos na legislação tributária, notadamente no artigo 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91.
2403-002.180	Coqueiro Indústria E Comercio Ltda. - Epp	18/07/2013	4ª CA / 3ª TU	Marcelo Magalhaes Peixoto			LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. Existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.
2302-002.656	Sociedade Educacional Valinhense Ltda.	13/08/2013	3ª CA / 2ª TU	Arlindo Da Costa E Silva			GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN.

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento
2402-004.025	Companhia Piratininga De Força E Luz	20/03/2014	4ª CA / 2ª TU	Thiago Taborda Simões			GRUPO ECONÔMICO. Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico que são administradas pelos sócios de fato como se uma única empresa fossem, praticando conjuntamente fatos jurídicos tributários e compartilhando seus resultados econômicos.
1401-001.181	Comercial Agrícola Ponto Forte Ltda.	09/04/2014	4ª CA / 1ª TU	Fernando Luiz Gomes De Mattos	André Mendes de Moura		GRUPO ECONÔMICO. O simples fato de comprovação de que várias empresas pertencem ao mesmo grupo econômico não permite que a todas elas se impute ou se atribua, umas às outras, responsabilidade tributária. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pela sua 1ª Seção, para quem "o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN" (AgRg no Ag 1392703/RS). Não é a constatação de existência de grupo econômico que irá ensejar a responsabilização tributária de uma empresa pelos débitos da outra; mas sim a estreita vinculação operacional que ensejou o nascimento da obrigação tributária em uma delas.
2402-004.097	Stampa Artefatos De Couro Ltda.	13/05/2014	4ª CA / 2ª TU	Júlio Cesar Vieira Gomes			GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. As empresas que integram grupo econômico são responsáveis solidárias pelos créditos previdenciários.
2302-003.185	Cooling And Freezing - Equipamentos Para Refrigeração Industrial Ltda.	14/05/2014	3ª CA / 2ª TU	Leonardo Henrique Pires Lopes			RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. Conforme se depreende dos dispositivos acima, a solidariedade somente pode ser imposta àquele que tiver relação com o fato gerador do tributo.
2401-003.797	Caixa Econômica Federal	04/12/2014	4ª CA / 1ª TU	Kleber Ferreira De Araújo		Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.	FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Deve ser afastada a responsabilidade solidária, uma vez que o fisco deixou de apresentar razões consistentes para caracterização de grupo econômico.
1101-001.239	Florença Veículos S A	04/02/2015	1ª CA / 1ª TU	Benedicto Celso Benicio Junior		Edeli Pereira Bessa.	RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS JURÍDICAS. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara/Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento
							solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial, eventos que a autoridade fiscal não demonstrou, de modo a não permitir a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN.
2301-004.321	Dicotone Têxtil Ltda.	11/02/2015	3ª CA / 1ª TU	Wilson Antonio De Souza Correa			DA INCLUSÃO DE EMPRESA ADMINISTRADORA DE BENS (OBJETO DIFERENCIADO) NO GRUPO ECONÔMICO Pessoa jurídica que tem objeto social diferenciado das demais empresas interpostas poderá compor o grupo econômico, desde que existam elementos suficientes para demonstrar seu envolvimento. No caso em tela a contabilização dos pagamentos pertinentes às atividades normais da empresa que pede a sua retirada por ter objeto social diferente das demais é realizada da mesma forma que nas demais empresas do grupo, inclusive com de demonstração de dependência financeira, havendo confusão patrimonial.
2803-004.159	Urb Topo Engenharia E Construções Ltda.	10/03/2015	3ª TU ESP	Amílcar Barca Teixeira Júnior			GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. PREVALÊNCIA DA LEI PREVIDENCIÁRIA SOBRE A LEI DE SOCIEDADES POR AÇÕES.

Já ao analisarmos o posicionamento do CARF a respeito da atribuição de responsabilidade dos grupos econômicos, dividiremos nossa abordagem em duas perspectivas.

A primeira diz respeito ao fundamento legal, tendo em vista a controvérsia existente sobre esse ponto, e a segunda sobre as provas relevantes para a demonstração da existência de grupos e dos ilícitos por eles alegadamente cometidos, e que justificariam a atribuição de corresponsabilidade na perspectiva da confusão patrimonial (já que, no interesse comum na prática do fato gerador, a fraude não é elemento presente).

Passemos aos argumentos de direito identificados nos 16 acórdãos compilados.

- 1) O interesse comum (art. 124, I) é citado em praticamente metade das decisões. Entretanto, não há consenso sobre o que venha a ser interesse comum (prática comum do fato gerador, interesse econômico ou mesmo indícios de confusão patrimonial), estando presente qualquer uma das situações, a depender da decisão.

2) AC 2302-003.185 - Para que a responsabilidade tributária seja possível, é necessário provar a existência de grupo econômico, e, adicionalmente, ter relação com o fato gerador do tributo, ou seja, depende do interesse comum de acordo com acepção do STJ. O crédito aqui discutido é relativo a contribuições incidentes sobre a folha, e foi provada existência de funcionários prestando serviços para as sociedades envolvidas.

3) AC 2403-002.180 - A solidariedade foi afastada com base no entendimento de que a existência de grupo econômico é insuficiente para a corresponsabilidade, já que o art. 124, I, do CTN pressupõe a prática comum do fato gerador, na linha do decidido pelo STJ. Ademais, na decisão consta que os responsáveis solidários não foram intimados do auto de infração, tendo a DRJ presumido a ciência por conta de impugnações apresentadas em autos de infração conexos a esse. O lançamento, nesse aspecto, foi declarado nulo por cerceamento de defesa, tendo somente após sido analisada a questão da solidariedade propriamente dita⁷.

4) O art. 124, II também é utilizado para aplicar a responsabilidade. A norma específica mencionada é a Lei 8212/91, art. 30, IX. Exemplo é a afirmação constante do AC 2302-003.075, em que “Lançamento é ato vinculado. Uma vez constatada a existência de GE de fato, o crédito deve ser lançado contra todos (art. 30, IX, da Lei 8212/91).”

a) AC 2803-004.159 - Caracterizado o grupo econômico, correta a solidariedade com base no art. 30, IX, da Lei 8.212/91. A Autoridade administrativa pode lançar contra quem quiser já que não há benefício de ordem. Nem todos os integrantes do grupo econômico precisam ser trazidos para o auto de infração.

b) AC 2402-004.097 - Empresas que integram o grupo econômico são solidárias pelos créditos previdenciários (responsabilidade objetiva). Compartilhamento de instalações físicas, despesas comuns de funcionamento, participação majoritária no capital social, direção em comum com parentes e procuradores, poderes para a administração em geral e movimentação financeiras, compartilhamento do uso do direito de propriedade da marca que identifica no mercado os produtos comercializados são provas de grupo econômico.

5) Apesar do argumento levantado em um dos processos (AC 2402-004.025), no sentido de não ser possível atribuir responsabilidade tributária quando o contribuinte originário não se torna inadimplente ou insolvente, a decisão foi no sentido de que o art. 124, I e II, CTN, somados ao art. 30, IX, da Lei 8212/91 prescrevem outro entendimento (solidariedade objetiva do grupo econômico).

Já no que diz respeito às provas, vejamos inicialmente as relevantes para a atribuição de responsabilidade, seja pela prática comum do fato gerador, seja pela realização de algum ilícito:

1) AC 1101-001.239 – realização em conjunto do fato gerador (aqui representado pela sequência de fatos que possibilitaram amortização no ágio, desde a aquisição de participação societária, a integralização dessa participação numa empresa veículo e a realização de incorporação inversa).

7. AI foi lavrado em face de apenas uma empresa. Decisão foi no sentido de que houve incorreta identificação do SP. Nulidade. Preterição do direito de defesa dos demais, a teor do art. 59, II, do Decreto 70.235/72.

2) AC 2403-002.180 - existência de apenas uma empresa empregadora, pois todas tinham os mesmos sócios. Considerou que as demais eram meros estabelecimentos. Alguns professores eram comuns (Grupo Anglo).

3) AC 2301-02.497 - Árvore societária do grupo, quadro e notas explicativas que compõem o relatório dos auditores independentes, controle majoritário de quase todas as empresas relacionadas e também direção e controle do negócio como um todo. Controladora, por meio do sistema SAP, é capaz de controlar, em tempo real, informações financeiras e contábeis, além de dados sobre estoque, produção e custos das empresas do grupo. Existência de lançamentos contábeis indevidos, onde são contabilizadas despesas incorridas por uma empresa como sendo de outra, confirmando a estreita vinculação entre as empresas do grupo.

4) AC 2401-02.219 - controlada da empresa devedora. Está sediada no mesmo endereço e utiliza-se das mesmas instalações. Sócio da autuada é também sócio de todas as demais empresas.

5) AC 2302-01.672 - Existência de poder de controle único, mesmo desenvolvendo atividades diversas. Promovem entre si incessante transferência de patrimônio e alteração da estrutura societária. Ativos transferidos continuam sendo usados pelo ex-proprietário por meio de contratos de locação industrial e de veículos, e arrendamentos. Pessoa física garantia empréstimos obtidos no Brasil e exterior para financiar todo o grupo econômico. Gestão administrativa não era dos atuais sócios (laranjas). Empregados reconhecem ex-sócios como sendo os proprietários. Laranjas residem em imóveis muito modestos (receita do grupo é elevada, 300 milhões no segundo ano de constituição). Até ano constituição da sociedade, laranjas nem declaravam IRPF e patrimônio era zero. Documentos bancários indicavam que ex-sócios eram os proprietários e também os únicos autorizados a movimentar a conta.

6) AC 2401-002.344 - Atividades se relacionavam, administração e endereços comuns, mesmos sócios, filhos trabalhando nas empresas e confusão patrimonial. Atuação conjunta no mercado, empresas controladas e administradas conjunta a unitariamente, corresponsável arcava com rescisões contratuais da devedora, adquiria todo o gado para o grupo econômico, mesmo nome fantasia, mesmos sócios, filhos trabalhando nas diversas pessoas jurídicas, coincidência de endereços.

7) AC 2302-003.185 - mesmos sócios, grau de parentesco entre alguns dos sócios, registros contábeis evidenciam vultosos empréstimos entre as sociedades, registro, na contabilidade, de adiantamentos e despesas de empregados, pagamento de despesas da outra sociedade (telefone), parte dos fornecedores eram comuns.

8) AC 2301-004.321 - apesar do objeto social ser diferenciado, não haver funcionários comuns e a administração ser separada, a contabilização dos pagamentos denotava dependência financeira (contabilidade interligada = "A" alegava pagar locação, mas lançava pagamento a fornecedores; "B" lançava Outros Créditos). Ademais, houve emissão de cheque de "A" para pagamento de GPS da "B", o que implica dependência financeira e, portanto, confusão patrimonial e GE.

Já as provas apresentadas pelo contribuinte, e que foram acatadas para afastar a solidariedade, foram a seguinte:

1) AC 2302-002.656 – Demonstrou-se existir contabilidade própria, folhas de pagamento distintas, domicílio tributário eleito, atividades próprias. Fiscalização, por sua vez, não provou se tratar de interpostas pessoas. Solidariedade anulada.

2) AC 1401-001.181 - Embora a omissão de receitas tenha sido elevada, provou-se não existir provas suficientes de que os responsáveis fossem os detentores dos valores omitidos. Existiram apenas poucos e fracos indícios. Interessante observar que, segundo a decisão, “Não é coerente que se faça uso fraudulento de uma empresa com vultosa movimentação financeira e dela não se colha frutos.” Contribuinte movimentou mais de R\$ 425 milhões, e responsáveis foram beneficiados com R\$ 3.2 milhões, o que denota que os números são relevantes na construção do entendimento. Os valores recebidos tiveram origem em operações legítimas, declaradas e submetidas à tributação. Decisão acatou argumentos da defesa de que existiam relações comerciais entre os responsáveis e a contribuinte era estabelecida em município do interior, em período em que havia incidência de CPMF e era comum a pessoas evitarem transferências bancárias. Ademais, os valores relacionados a esses pagamentos (confusão patrimonial - muitas contas das pessoas físicas, tais como energia, água, FGTS de empregados, IRPF e ITR eram pagas pela empresa) eram irrisórios. Termo de Verificação Fiscal corresponsabilizou 14 pessoas jurídicas e físicas, por "atacado", pois salvo em dois casos, não individualizou os motivos que ensejariam a responsabilidade.

3) AC 2401-003.797 – o auto de infração aponta relações de parceria; participação no capital social das envolvidas; identidade de logomarcas e páginas da internet com links para a página da devedora. DRJ complementou que empresas do grupo econômico somente teriam existência em razão dos contratos operacionais que mantêm com a devedora originária (inovação não admitida pelo acórdão, e caracterizadora de cerceamento defesa). Entretanto, o acórdão decidiu no sentido de que o controle, estrutura e mão-de-obra compartilhados não foram comprovados, e que a logomarca e os espaços compartilhados nas páginas eletrônicas eram decorrência do contrato operacional existente entre as entidades. Solidariedade afastada.

Para concluir, podemos ainda destacar o seguinte a respeito do tema:

- a) A fraude não foi necessária para a atribuição de solidariedade para os grupos econômicos. Em alguns acórdãos ela foi provada, em outros sequer citada.
- b) A presença de interposta pessoa, nesse sentido, mostra-se irrelevante.
- c) Há presença de sociedades de fato (AC 2403-002.180; 2302-002.656; 2301-02.497; 2302-01.672; 2401-002.344; 2302-003.185), em outros, não há.
- d) Em praticamente nenhuma das decisões, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, fundada no art. 50 do Código Civil, foi aplicado ou mesmo mencionado⁸.

8. O Acórdão n. 2403-002.135 menciona tratar-se de desconsideração, embora fundamente a atribuição de solidariedade no art. 30, IX, da Lei 8212/91. Os fundamentos legais e as características do instituto não foram analisados profundamente.

3. Questões processuais sobre prova

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara /Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
101-94820	Juti Comercial Exportadora Ltda.	27/01 /2005	1ª CA / 1º CC	Sandra Maria Faroni		RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. Provada tanto a atribuição formal do poder de gerência, pela procuração outorgada, como, pelos vários indícios convergentes, a efetividade da gerência, tendo o Recorrente, agido com infração à lei, configura-se a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN. De acordo com a jurisprudência deste Conselho, eventuais imprecisões ou omissões na indicação da capitulação legal não invalida o auto de infração, desde que a descrição dos fatos não deixe dúvida.
107-08446	Serra Lima Turismo Ltda.	22/02 /2006	7ª CA / 1º CC	Albertina Silva Santos De Lima	CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Exclui-se a responsabilidade tributária atribuída a terceiro, quando baseada em indícios, sem o necessário aprofundamento da investigação.
108-09263	I.C.L. - Intermediação De Negócios Ltda.	28/03 /2007	8ª CA / 1º CC	Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho	Karem Jureidini Dias	RESPONSABILIDADE SOLIDARIA — DESCABIMENTO - A responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional enseja comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.
107-09208	Santos E Castro Ltda.	07/11 /2007	7ª CA / 1º CC	Luiz Martins Valero		LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - PROVA INDICIÁRIA - ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA — CABIMENTO - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos onde se desnuda, com todas as luzes, o procedimento fraudulento, consistente na utilização de interposta pessoa jurídica, sem existência fática e sem capacidade operacional, com vistas ao não pagamento dos tributos e contribuições devidos em operações perpetradas pelas pessoas físicas até então ocultas e agora responsabilizadas.
303-34941	Rf Total Comercial Ltda.	04/12 /2007	3ª CA / 3ª CC	Zenaldo Loibman		SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA DOS SUJEITOS PASSIVOS. A sucessão de indícios levantados pela fiscalização permite no seu conjunto que se perceba que há entre os interessados apontados como responsáveis solidários entre

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara /Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						si, e de todos em relação ao autuado na qualidade de contribuinte, RF TOTAL, um interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores relacionados à importação de aparelhos celulares com valor declarado indevidamente reduzido. Essa qualidade perceptível caracteriza a obrigação tributária solidária. Justificado reunir as empresas e pessoas físicas indicadas nos autos de infração no mesmo polo passivo, com exceção da empresa BLUE CLOUD PARTICIPAÇÕES LTDA. que não existia à época dos fatos geradores das importações sob análise, não podendo a ela ser imputada responsabilidade por atos e fatos anteriores à sua constituição, tendo sido corre
107-09232	B.C. Comercio E Exportação De Café Ltda.	05/12 /2007	7ª CA / 1º CC	Luiz Martins Valero		CRÉDITO TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A TERCEIROS - É válida a atribuição a terceiro de responsabilidade pelo crédito tributário, quando as provas dos autos revelam interesse comum nas situações que constituam fato gerador da obrigação principal. Excluem-se, entretanto, as responsabilidades atribuídas com base em indícios não relevantes a ponto de serem tomados como prova, já na fase de formação do título executivo.
105-16986	Top Mar Eletrônica Ltda.	27/05 /2008	5ª CA / 1º CC	Waldir Veiga Rocha	ALEXANDRE ANTONIO ALICMIM TEIXEIRA	RESPONSABILIDADE - CTN, ART. 135 - INFRAÇÃO À LEI - A infração à lei, a que se refere o art. 135 do CTN, não se resume à mera inadimplência, mas a todo um conjunto de procedimentos fraudulentos comprovados nos autos, desde a retirada meramente formal do quadro societário com introdução de interpostas pessoas, a mudança de endereço para lugar aonde nunca veio a funcionar a empresa, culminando com a utilização das contas-correntes da sociedade para a movimentação de vultosos recursos, ocultando-os do Fisco e sem o pagamento dos tributos devidos.
1202-00198	Zapi Distribuidora Ltda.	04/11 /2009	2ª CA / 2ª TU	Orlando José Gonçalves Buena		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL DE TERCEIROS, PROCURADORES. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. NECESSIDADE DE PROVA DIRETA E INDIVIDUALIZADA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NO ILÍCITO

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara /Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						PRESUMIDO POR FORÇA DE LEI Quanto a responsabilidade solidária e pessoal dos terceiros envolvidos, procuradores, não trazendo a fiscalização provas diretas e objetivas a corroborar a dolosa participação na infração de presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários, tal caracterização não pode ser mantida apenas em indício isoladamente, com o que se afasta, por essa razão, a possibilidade de responsabilidade tributária, solidária e pessoal, de terceiros, pelo crédito tributário do sujeito passivo.
1401-000434	Nsca Com De Artigos Do Vestuário Ltda.	26/01/2011	4ª CA/ 1ª TU	Mauricio Pereira Faro	Antônio Bezerra Neto	RECURSO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. Não existe na legislação tributária hipótese de atribuição direta de responsabilidade solidária aos sócios administradores das pessoas jurídicas. Nos termos da legislação em vigor, tanto nos casos do art. 124, como dos arts. 135 e 137, todos do CTN, há necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no pólo passivo da relação jurídica tributária. No caso do art. 124 do CTN, é necessária a identificação da hipótese normativa aplicável ao caso concreto: (i) o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal as pessoas que tenham; ou (ii) a expressa previsão na legislação ordinária. Verificada a ocorrência de interesse comum, para fundamentar a atribuição de responsabilidade solidária aos administradores, deve a fiscalização constituir tal fato jurídico no lançamento, mediante a competente descrição dos fatos, corroborada pelas provas cabíveis.
1102-00397	Cometa Distribuidora De Alimentos Ltda.	21/02/2011	1ª CA/ 2ª TU	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro		SUJEITO PASSIVO - RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA - SOLIDARIEDADE - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara /Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
						peças jurídicas de direito privado. Respondem pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertadas por terceiras pessoas que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual detinham amplos poderes para agir.
1102-00502	Dna Propaganda Ltda.	03/08 /2011	1ª CA / 2ª TU	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro		PAF – SUJEITO PASSIVO – RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA – SOLIDARIEDADE São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os sócios, mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
1102-00503	Dna Propaganda Ltda.	04/08 /2011	1ª CA / 2ª TU	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro		PAF – SUJEITO PASSIVO – RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA – SOLIDARIEDADE São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os sócios, mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
1402-000971	Iramaia Agropecuária Eireli	10/04 /2012	4ª CA/ 2ª TU	Carlos Pela	Antônio José Praga de Souza	SIMULAÇÃO. PROVA. Simulação é provada, em regra, por meios indiretos. No caso concreto, as evidências que denunciam a ocorrência de simulação são: a) motivo para elaboração dos atos negociais aparentes: não apurar ganho de capital tributável auferido por ocasião da venda de ações e ocultar o recebimento de receitas financeiras no exterior; b) ligação entre as partes, nos atos praticados; c) ausência de execução material do contrato de mútuo.
1302-001323	Marvidros Gonçalves Comercio De Vidros Ltda. - Me	11/03 /2014	3ª CA / 2ª TU	Guilherme Pollastri Gomes Da Silva		RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DE EX-SÓCIOS. Demonstrado que a empresa deixou de existir apenas no papel, é lícito a Administração Tributária proceder à responsabilização tributária e criminal do ex-sócio administrador.
1401-	Comercial	09/04	4ª CA/	Fernando Luiz		GRUPO ECONÔMICO. O simples

Acórdão	Contribuinte	Data da sessão	Câmara /Tu	Relator(A)	Redator(a) designado(a)	Resultado de julgamento
001181	Agrícola Ponto Forte Ltda.	/2014	1ª TU	Gomes De Mattos		fato de comprovação de que várias empresas pertencem ao mesmo grupo econômico não permite que a todas elas se impute ou se atribua, umas às outras, responsabilidade tributária. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, pela sua 1ª Seção, para quem "o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN" (AgRg no Ag 1392703/RS). Não é a constatação de existência de grupo econômico que irá ensejar.
1401-001221	Frigorífico Vale Do Ouro Ltda.	29/07 /2014	4ª CA / 1ª TU	Maurício Pereira Faro	Fernando Luiz Gomes de Mattos	RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DOS ADMINISTRADORES DE FATO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Constatada a utilização de "laranjas" no quadro societário da empresa, responderão pela obrigação tributária, em caráter solidário, todos aqueles que
1401-001222	Frigorífico Vale Do Ouro Ltda.	30/07 /2014	4ª CA / 1ª TU	Maurício Pereira Faro	Fernando Luiz Gomes de Mattos	RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA DOS ADMINISTRADORES DE FATO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Constatada a utilização de "laranjas" no quadro societário da empresa, responderão pela obrigação tributária, em caráter solidário, todos aqueles que
1301-001644	Duperial Importadora E Exportadora Ltda.	23/09 /2014	3ª CA / 1ª TU	Paulo Jakson Da Silva Lucas		RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSTAS PESSOAS. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e/ou jurídicas que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, deve a responsabilidade tributária recair sobre essas pessoas que se beneficiaram do ilícito.

A questão da prova na atribuição de responsabilidade pelo débito fiscal não é matéria pacífica no âmbito da jurisprudência administrativa. Isso porque, em geral, é da verificação de cada caso que irá se extrair a convicção de que o responsável tributário incorreu em alguma das hipóteses previstas na legislação responsabilização.

Para o desenvolvimento do presente relatório, realizamos busca no acervo de acórdãos do sítio eletrônico do CARF com os termos “responsabilidade tributária prova”, do período de janeiro de 2005 a janeiro de 2016, tendo o sistema retornado vinte e cinco julgados. Feita

consulta sobre o termo “responsabilidade tributária indício” no sítio eletrônico do CARF, não houve retorno positivo. No entanto, feita a mesma consulta no sítio eletrônico www.lexml.gov.br, houve um retorno com trinta e sete acórdãos. Deste acervo, dezoito processos tratam diretamente da questão da prova na atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

Como paradigma para análise dos casos, partimos do pressuposto de que, na atribuição da responsabilidade tributária, não se busca apenas a prova direta, mas também indícios convergentes que possam indicar a ocorrência do fato imponible. Assim, “a presunção decorrente da conjugação de indícios coerentes, certos e convergentes é aceita, pela jurisprudência administrativa, como prova do fato jurídico tributário. Nesse sentido, cabe à Autoridade Fiscal, diante da impossibilidade de conhecimento direto do fato jurídico tributário, diligenciar em torno da identificação de elementos coerentes que, num contexto de análise global, permitam a afirmação da existência do fato jurídico”⁹.

Foram vários as provas e indícios probatórios considerados nos acórdãos analisados, valendo ressaltar:

- a) Em oito processos¹⁰, esteve presente a alegação de interposição de pessoa, seja no contrato social da empresa, seja no exercício da atividade;
- b) Em sete processos¹¹, os mandatários de procuração foram responsabilizados pelos débitos tributários da contribuinte;
- c) Em seis processos¹², acusou-se que os responsáveis tributários eram beneficiários diretos da redução de tributos objeto de lançamento;
- d) Em quatro processos¹³, as provas foram obtidas a partir de documentação bancária pela utilização de conta corrente em nome de terceiros;
- e) Em três processos¹⁴, depoimentos testemunhais foram essenciais e sua validade foi amplamente debatida;
- f) Em três processos¹⁵, verificou-se a utilização de documentos falsos;
- g) Foram, ainda, argumentados a coexistência de duas empresas no mesmo local com mesmo objeto social¹⁶, não apresentação de DIPJ ou declaração zerada¹⁷, omissão retirada de rendimentos¹⁸, manutenção das atividades da empresa após baixa¹⁹, simulação²⁰ e relação de parentesco e amizade estreita entre os envolvidos²¹.

9. Acórdão n. 1401-001.181, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (voto vencedor), na sessão de 29 de julho de 2014.

10. Acórdãos 1401-001.221, 1401-001.222, 1102-00.397, 107-08.446, 105-16.986, 303-34.941, 107-09.208 e 1301-001.644.

11. Acórdãos 1401-001.221, 1401-001.222, 1102-00.397, 107-09.232, 105-16.986, 303-34.941 e 101-94.820.

12. Acórdãos n. 1401-001.221, 1401-001.222, 1402-000.971, 107-09.232, 1401-001.181 e 303-34.941.

13. Acórdãos n. 1302-001.323, 107-08.446, 105-16.986 e 101-94.820.

14. Acórdãos n. 1102-00.397, 107-08.446 e 101-94.820.

15. Acórdãos n. 1302-001.323 1102-00.502 e 1102-00.503.

16. Acórdãos n. 1401-001.221 e 1401-001.222.

17. Acórdãos n. 1402-000.971 e 303-34.941.

18. Acórdãos n. 1102-00.502 e 1102-00.503.

19. Acórdão n. 1302-001.323.

Os acórdãos 1401-001.221 e 1401-001.222²², de 29 de julho de 2014, atribuíram a responsabilidade aos administradores de fato da empresa contribuinte, ante a constatação da existência de pessoas interpostas no seu quadro societário, nos seguintes termos: “Constatada a utilização de “laranjas” no quadro societário, responderão pela obrigação tributária, em caráter solidário, aqueles identificados como administradores de fato, na forma do art. 135, III, do CTN”.

Apesar de o julgamento não ter sido unânime, os elementos de prova que levaram à manutenção da responsabilidade tributária são: as pessoas arroladas como sócias no contrato social “não tinham capacidade para gerenciar uma empresa de tal porte, sendo indivíduos de modestíssimo patrimônio e nenhuma expertise empresarial”; as pessoas físicas arroladas como administradores de fato da contribuinte eram sócias de empresa com mesmo objeto social que funcionara no mesmo local da contribuinte; as duas empresas funcionaram no mesmo local pelo período de dois anos, sendo que análise do fluxo financeiro de ambas demonstra que a primeira teve elevada movimentação nos anos de 2004 a 2006 e a segunda passou a ter elevada movimentação em 2007; ambas as empresas outorgaram procuração a uma mesma pessoa física para gerenciamento bancário das mesmas; e os responsáveis tributários foram beneficiários de valores distribuídos no curso dos anos, não tendo apresentado documentos que justificassem o recebimento de referidos valores.

No acórdão n. 1401-000.434²³, de 26 de janeiro de 2011, apontou-se que “não existe na legislação tributária hipótese de atribuição direta de responsabilidade solidária aos sócios administradores das pessoas jurídicas”; sendo que “nos termos da legislação em vigor, tanto nos casos do art. 124, como nos termos dos arts. 135 e 137, todos do CTN, há necessidade de comprovação de fato jurídico tributário, distinto da ocorrência do fato gerador, capaz de permitir a inclusão dos sócios e/ou administradores no polo passivo da relação jurídica tributária”. Nesse sentido, continua que “verificada a ocorrência de interesse comum, para fundamentar a atribuição de responsabilidade tributária aos administradores, deve a fiscalização constituir tal fato jurídico no lançamento, mediante a competente descrição dos fatos, corroborada pelas provas cabíveis”.

No acórdão n. 1302-001.323²⁴, de 11 de março de 2014, decidiu-se que se “a empresa deixou de existir apenas no papel, é lícito à Administração Tributária proceder à responsabilidade tributária é criminal do ex-sócio administrador”.

No acórdão n. 1402-000.971²⁵, de 10 de abril de 2012, atribuiu-se a responsabilidade tributária sob a imputação de “ser este sócio majoritário e único responsável pela

20. Acórdão n. 1402-000.971.

21. Acórdão n. 303-34.941.

22. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Matos, na sessão de 29 de julho de 2014.

23. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Maurício Pereira Faro, na sessão de 26 de janeiro de 2011.

24. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva, na sessão de 11 de março de 2014. Acerca do mesmo contribuinte e mesma Turma Julgadora, no mesmo sentido o acórdão n. 1302-001.324, de 11 de março de 2014.

25. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Carlos Pelá, na sessão de 10 de abril de 2012.

administração” da contribuinte, “pois ao fim e ao cabo é o efetivo responsável pelas operações e seguramente um dos seus beneficiários”, indicando que “as condutas do sócio-administrador da empresa autuada violou a legislação civil, tributária, comercial e penal, na medida em que o contribuinte praticou ato simulado para ocultar a ocorrência do fato gerador, envolvendo pessoa jurídica sediada em paraíso fiscal, mantinha contas bancárias à margem da escrituração e apresentou DIPJ sem qualquer registro (“zerada”), quando tinha expressiva movimentação financeira em instituições bancárias, tudo com o propósito doloso de omitir receitas do fisco”

No acórdão n. 1102-00.502 e 1102-00.503²⁶, de 03 de agosto de 2011, definiu-se que “são responsáveis pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os sócios, mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. Os fundamentos de prova que levaram à responsabilização tributária na hipótese reúnem: omissão reiterada de receitas à tributação; falsificação de AIDF – Autorização para Impressão de Documentos Fiscais; duplicidade de livros comerciais e fiscais; apropriação de recursos da empresa pelos sócios em detrimento do pagamento de tributos (fls. 12 e 13); e utilização de notas fiscais falsas (fl. 18).

No acórdão n. 1102-00.397²⁷, de 21 de fevereiro de 2011, definiu-se que “Respondem pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertadas por terceiras pessoas que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual detinham amplos poderes para agir”. Nesse processo, os responsáveis tributários argumentaram que “a acusação de evidente intuito de fraude fiscal deve, necessariamente, se sustentar em provas diretas, objetivas, materiais, documentais, não se aceitando tão-somente as provas indiretas, subjetivas, as testemunhais”.

No entanto, a prova testemunhal foi aceita, ao entendimento de que “se desconstituir no judiciário a prova testemunhal é falacioso, porque em todo curso do processo não se falou em coação ou qualquer forma de violência na tomada dos depoimentos” (...). Ainda, a decisão argumentou que é inverídica a afirmação de que apenas os depoimentos de testemunhas em Juízo teriam validade, sendo certo que “se pode sustentar relevância probatória para os depoimentos prestados, uma vez que, o crime de falso testemunho também se caracteriza pela afirmação falsa prestada em inquérito policial e processo administrativo”.

Da coleta “das procurações, das fichas bancárias e dos depoimentos que apontam para a prática reiterada de atos comerciais por estas pessoas, utilizando-se da empresa, apenas como “fachada”, conduz aos elementos componentes do conjunto probatório indireto que determina a participação desta pessoa no dito esquema”. Assim, o acórdão chega à conclusão que “todos esses elementos suportam o conjunto probatório indiciário suficiente, a presença desses senhores (responsáveis tributários) em todas as operações, inclusive fisicamente, em detrimento dos supostos sócios que só foram encontrados em outras cidades e após muita peleja”.

26. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na sessão de 03 de agosto de 2011.

27. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, na sessão de 21 de fevereiro de 2011.

No acórdão n. 107-09.232²⁸, de 05 de dezembro de 2007, entendeu-se que “É válida a atribuição a terceiro de responsabilidade pelo crédito tributário: quando as provas dos autos revelam interesse comum nas situações que constituam fato gerador da obrigação principal. Excluem-se, entretanto, as responsabilidades atribuídas com base em indícios não relevantes a ponto de serem tomados como prova, já na fase de formação do título executivo”.

No referido julgado, a atribuição de responsabilidade aos sócios fundou-se em que “o fisco considerou que os mesmos tinham interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações. O argumento fiscal está sustentado no fato de que foram identificadas transferência de recursos da pessoa física (omissis), arrolado como responsável pela fiscalizada, para eles e para as empresas do grupo (omissis) das quais os mesmos eram sócios.” No entanto, a decisão identificou que “Os recursos transferidos são de pouca expressão, se comparados ao montante movimentado na conta bancária da autuada” e por isso, considerou que “resta patente que as provas carreadas pela fiscalização são frágeis no sentido de sustentar, já na formação do título executivo, a acusação de responsabilidade tributária por solidariedade”.

No mesmo processo, atribuiu-se, todavia, responsabilidade tributária à outra pessoa por ser administrador de fato da empresa. Isso porque “como administrador da autuada e como seu procurador para a movimentação financeira, via procuração outorgada pelos sócios de direito, movimentação está que foi feita toda à margem da escrituração contábil, não há a menor dúvida de que o Senhor (omissis) incorreu na norma do art. 135 do Código Tributário Nacional”.

Também no acórdão n. 1401-001.181²⁹, de 09 de abril de 2014, ressaltou-se que “identificada a fragilidade de indícios, ou ausentes a coerência direta entre os mesmos, deve ser afastada a existência do fato, por ausência de decorrência lógica entre os elementos de fato e a conclusão acerca da existência do fato jurídico tributário.” Nesse caso, a acusação dos responsáveis era que teriam sido beneficiários de repasses por meio de pagamento de contas pela Contribuinte. No entanto, foi comprovado o relacionamento comercial entre as partes e que os valores repassados aos responsáveis são ínfimos se comparados ao faturamento da empresa.

No acórdão n. 107-08.446³⁰, de 22 de fevereiro de 2006, entendeu por “exclui-se a responsabilidade tributária atribuída a terceiro, quando baseada em indícios, sem o necessário aprofundamento da investigação”. No caso, entendeu-se que “os depoimentos de outros funcionários são indiciários de que o Sr. Sebastião era sócio de fato, entretanto, para atribuir responsabilidade tributária a ele, a fiscalização deveria ter se aprofundado, de forma a não restar dúvidas”. No mesmo processo, com relação a outro responsável tributário, entendeu-se que, comprovada a utilização de “três contas bancárias, sendo uma em nome do sócio e outra em nome de pessoas que trabalhavam na (empresa), para

28. 7ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuinte, Conselheiro Luiz Martins Valero, sessão de 05 de dezembro de 2007.

29. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (voto vencedor), na sessão de 29 de julho de 2014.

30. 7ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuinte, Conselheiro Albertina Silva Santos de Lima, sessão de 22 de fevereiro de 2006.

acobertar recursos da empresa” pelo que foi admitida a responsabilização com base no art. 135, III do CTN.

No acórdão n. 108-09.263³¹, de 28 de março de 2007, o voto vencedor entendeu-se que o “o artigo 124, inciso I do CTN, utilizado pela autoridade fiscal para atribuir a responsabilidade solidária aos sócios da autuada não se aplica ao caso em análise” uma vez que “o fato gerador tributário considerado foi “auferir receitas”, do que decorreu a tributação pelo IRPJ e seus reflexos. Não há como afirmar que os sócios da empresa participaram de alguma forma diretamente no fato gerador. A pessoa jurídica auferiu receitas, não seus sócios. Seus rendimentos poderão surgir em momento posterior, mas não se trata de mesmo fato gerador tributário. Não há, portanto, que se falar na aplicação do artigo consignado”.

No mesmo processo, o voto vencido já havia consignado que “Quanto à prova da existência da “empresa fantasma” ou “caixa dois” de terceira empresa, nada de concreto existiria nos autos. Mas, mesmo que fosse verdadeira a premissa, a tributação teria sido incorreta quanto ao sujeito passivo, fato que por si só já afastaria penalidade caracterizadora de fraude, dolo ou conluio, figuras que não poderiam ser presumidas”.

No acórdão n. 105-16.986³², de 27 de maio de 2008, entendeu-se que “Respondem pelo crédito tributário, na qualidade de responsáveis, as pessoas físicas que de fato geriam os negócios da pessoa jurídica e movimentavam suas contas-correntes bancárias”, complementando que “A infração à lei, a que se refere o art. 135 do CTN, não se resume à mera inadimplência, mas a todo um conjunto de procedimentos fraudulentos comprovados nos autos, desde a retirada meramente formal do quadro societário com introdução de interpostas pessoas, a mudança de endereço para lugar onde nunca veio a funcionar a empresa, culminando com a utilização das contas-correntes da sociedade para a movimentação de vultosos recursos, ocultando-os do Fisco e sem o pagamento dos tributos devidos”.

No acórdão n. 303-34.941³³, de 04 de dezembro de 2007, entendeu-se que “a sucessão de indícios levantados pela fiscalização permite no seu conjunto que se perceba que há interesse entre os interessados apontados como responsáveis solidários entre si, e de todos em relação ao autuado na qualidade de contribuinte, (*omissis*), um interesse comum na situação que constituiu os fatos geradores relacionados à importação de aparelhos celulares com valor declarado indevidamente reduzido. Essa qualidade perceptível caracteriza a obrigação tributária solidária”.

Das provas colhidas em referido processo, destaca o cruzamento de dados bancários entre os envolvidos, demonstrando a atuação conjunta no exercício do objeto social, subfaturamento na importação e interposição de terceira pessoa para redução de carga de tributação final, relacionamento social (desde a infância) e parentesco entre os envolvidos, omissão na declaração de renda (com exceção de uma das envolvidas), atuação por meio de procuração e empréstimo escritural entre os envolvidos. Interessante notar que o acórdão em análise aponta que “talvez o apurado neste processo administrativo fiscal não seja ainda

31. 8ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuinte, Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, voto vencedor Karem Jureidini Dias, sessão de 28 de março de 2007.

32. 5ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuinte, Conselheiro Waldir Veiga Rocha, sessão de 27 de maio de 2008.

33. 3ª Câmara do extinto 3º Conselho de Contribuinte, Conselheiro Zenaldo Loibman, sessão de 04 de dezembro de 2007.

suficiente a caracterizar a responsabilidade penal individualizada, seja por crime ou contravenção”.

Apesar disso, “ressalva-se, entretanto, neste momento, que foram suficientes as provas apresentadas neste processo com base nos numerosos indícios reunidos para caracterizar a vinculação e interesse comum das pessoas arroladas no pólo passivo desta lide administrativa, ficando objetivamente demonstrado o esforço conjunto dos envolvidos em promover importações com preços substancialmente reduzidos em contraste com outros negócios realizados com mercadoria similar, em quantidade comparável, e em alguns casos envolvendo importadora nacional também referida no presente processo.

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária caracteriza sem dúvida a solidariedade quanto à obrigação de pagamento dos tributos incidentes, bastando para isso a caracterização objetiva de infração à lei tributária. Neste processo administrativo efetivamente se pôde constatar a evidência objetiva de fraude e conluio, e se não chegou a ponto de definir precisamente o grau de participação de cada envolvido, apontou e identificou os efetivos gerentes do esquema de fraude”.

No acórdão n. 101-94.820³⁴, de 27 de janeiro de 2005, firmou-se que “Provada tanto a atribuição formal do poder de gerência, pela procuração outorgada, como, pelos vários indícios convergentes, a efetividade da gerência, tendo o Recorrente, agido com infração à lei, configura-se a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN. De acordo com a jurisprudência deste Conselho, eventuais imprecisões ou omissões na indicação da capitulação legal não invalida o auto de infração, desde que a descrição dos fatos não deixe dúvida”.

O teor da decisão esclarece que “Na realidade, a prova utilizada, no caso, foi a prova indireta (presunção). E não há limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo, sendo plenamente aceitável a prova indireta. Sua utilização no processo administrativo fiscal justifica-se pela falta de colaboração do sujeito passivo. Para a presunção, o objeto da prova não é o fato probando, mas outros fatos a ele ligados (indícios) e que conduzem ao fato que se quer provar pelo raciocínio.

Vários indícios convergentes podem levar a uma presunção segura. Nesse mister, o que tem que ser provado são os fatos tidos como indícios. E, no caso, estão todos eles provados: A procuração para gerir a empresa, a declaração, prestada pela pessoa responsável pela locação do imóvel que fora alugado à empresa, de que o Sr. José Carlos sempre se apresentou como titular da empresa, a assinatura do Recorrente em todos os cheques emitidos pela empresa, a ficha cadastral do Bradesco indicando o senhor José Carlos na condição de sócio. A correspondência de fl. 837, em que o Bradesco, atendendo solicitação do Recorrente, informa quem eram os sócios e os procuradores da empresa não anula o fato indício de que na ficha cadastral referido senhor constava como sócio, e, principalmente, não enfraquece o fato indício de que apenas ele emitia os cheques”.

No acórdão n. 107-09.208³⁵, de 07 de novembro de 2007, entendeu-se que “A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de

34. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuinte, Conselheira Sandra Maria Faroni, sessão de 27 de janeiro de 2005.

35. 7ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuinte, Conselheiro Luiz Martins Valero, sessão de 07 de novembro de 2007.

indícios convergentes. É o caso dos autos onde se desnuda, com todas as luzes, o procedimento fraudulento, consistente na utilização de interposta pessoa jurídica, sem existência fática e sem capacidade operacional, com vistas ao não pagamento dos tributos e contribuições devidos em operações perpetradas pelas pessoas físicas até então ocultas e agora responsabilizadas.”

No acórdão n. 1202-00.198³⁶, de 04 de novembro de 2009, entendeu-se que não basta a acusação de descumprimento da obrigação fiscal quando o lançamento decorre de presunção fiscal. Nesses casos, “Quanto a responsabilidade solidária e pessoal dos terceiros envolvidos, procuradores, não trazendo a fiscalização provas diretas e objetivas a corroborar a dolosa participação na infração de presunção legal de omissão de receitas por falta de comprovação de origem de depósitos bancários, tal caracterização não pode ser mantida apenas em indício isoladamente, com o que se afasta, por essa razão, a possibilidade de responsabilidade tributária, solidária e pessoal, de terceiros, pelo crédito tributário do sujeito passivo”.

No acórdão n. 1301-001.644³⁷, de 23/09/14, entendeu-se que “São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e/ou jurídicas que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, deve a responsabilidade recair sobre essas pessoas que se beneficiaram do ilícito”.

36. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, na sessão de 04 de novembro de 2009.

37. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Conselheiro Paulo Jackson da Silva Lucas, na sessão de 23 de setembro de 2014..

MULTA QUALIFICADA

AUTORES

FERNANDO FERREIRA CASTELLANI

JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO

KAREM JUREIDINI DIAS

RAFAEL PANDOLFO

SUSY GOMES HOFFMANN (COORDENADORA)

A aplicação da multa qualificada nas autuações fiscais³⁸

O tema da caracterização da multa qualificada está presente em muitos julgados, proporcionalmente, com certeza, à aplicação desta penalidade nos lançamentos tributários federais.

Numa pesquisa inicial que fizemos no site do CARF, no começo deste trabalho, mais precisamente no dia 05 de novembro de 2015, colocando os termos “multa” e “qualificada”, e colocando o período inicial como janeiro de 2000 e o final, o da data da pesquisa, surgiram 4.223 acórdãos.

Decidimos que não seria possível, em razão do número de acórdãos, fazer uma pesquisa “exaustiva” que englobasse todos os julgados referentes ao tema, de tal modo que elegemos alguns temas que abarcassem a grande parte das discussões.

E, na análise dos subtemas, em razão do grande número de acórdãos para alguns destes itens, a pesquisa foi feita por amostragem com o objetivo de mostrar os diversos posicionamentos encontrados nos julgados.

Portanto, este artigo tem, em sua parte inicial, a análise dos acórdãos que tratam dos elementos caracterizadores da qualificação da multa de ofício, bem como, dos requisitos necessários, no lançamento, para esta caracterização.

Como decorrência natural deste primeiro tema, enfrentamos no item seguinte, a análise dos acórdãos que trataram do tema da caracterização da multa qualificada considerando apenas que o fundamento do lançamento está numa presunção legal. Na sequência foram analisados os casos em que o ponto para a caracterização da multa seria a reiteração da conduta pelo contribuinte.

Depois foram analisados acórdãos que tratam da qualificação da multa nos casos do IRRF que tem por objeto os pagamentos sem causa, neste item foram analisadas as caracterizações de condutas típicas dolosas ensejadoras da qualificação da multa.

Na sequência foram analisados os acórdãos relativos à responsabilidade por sucessão da multa qualificada. E, para finalizar, o tema da aplicação do artigo 112 do CTN e do princípio do *in dubio pro reo* para aplicação da multa qualificada, e o tema da alteração de jurisprudência e aplicação da multa qualificada.

Como os autores trabalharam, individualmente, os temas citados a partir de discussões preliminares conjuntas, alguns temas acabaram se relacionando de forma expressa. Ademais, há acórdãos que são utilizados para indicar mais de um dos temas, estando citado em mais de uma passagem de todo este artigo.

Os Acórdãos analisados neste relatório estão referidos em cada item deste artigo, seja no corpo do texto, seja no final do texto.

38. Pesquisa realizada por um grupo de autores: Fernando Ferreira Castellani, Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Karem Jureidini Dias, Rafael Pandolfo, sob a coordenação de Susy Gomes Hoffmann.

Dos elementos caracterizadores da qualificação da multa de ofício³⁹

Para iniciarmos este item, resolvemos pesquisar o site do CARF com os seguintes termos: “multa” e “qualificada” e “critérios”. O período da pesquisa foi de janeiro de 2000 a dezembro de 2015. A pesquisa foi realizada em 25/01/2016. Surgiram 117 acórdãos.

A partir desta busca, fomos percorrendo as ementas que surgiam no quadro dos resultados e afastamos muitos acórdãos que não tratavam de forma direta sobre os critérios ou elementos caracterizadores da qualificação das multas. Há acórdãos que estão citados neste texto e que não apareceram no quadro inicial da pesquisa, mas estavam citados em outros acórdãos pesquisados.

Depois desta pesquisa, dividimos os acórdãos em quatro grupos: o primeiro grupo com os acórdãos em que houve unanimidade sobre a aplicação da multa qualificada; o segundo grupo com os acórdãos em que houve unanimidade para a não aplicação da multa qualificada; o terceiro grupo em que houve a qualificação da multa, mas houve divergência no julgamento; e, finalmente, o quarto grupo em que o julgado entendeu por não aplicar a qualificação da multa de ofício, mas com divergência na turma julgadora.

Todos os Acórdãos pesquisados estão citados no corpo deste texto.

Vamos apresentar o tema a partir destes grupos de acórdãos para poder indicar os elementos presentes nos casos em que não há dúvidas sobre a aplicação da multa, e os casos típicos em que não há dúvidas sobre a **não** aplicação da multa. Na sequência, vamos indicar os casos em que há uma “zona cinzenta” na qual reside a divergência entre os julgadores.

Interessante notar, desde logo, que nos casos em que, **por unanimidade**, foi aplicada a qualificação da multa de ofício, a conduta típica da qualificação, estava bem delineada no lançamento, com descrição clara e específica. Não havia dúvida para os julgadores sobre a conduta dolosa do contribuinte.

Observe-se que a qualificação da multa de ofício está prevista, atualmente, no parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/96^{40, 41}.

Iniciamos com o Acórdão 104-21.347, em que a qualificação da multa foi mantida. No texto do acórdão consta expressamente que a multa qualificada deve ser “minuciosamente justificada e comprovada nos autos”. No caso, o contribuinte tinha se utilizado de documentos fiscais inidôneos, com a prova material relativa a esta documentação.

O Acórdão 107-09415 trata de caso de lançamento tributário em que constou a aplicação da multa qualificada indicando o intuito de fraude do contribuinte pela prática de não emissão de notas fiscais, e, por consequência, pela ausência de declarações fiscais de receitas

39. Este item foi escrito por Susy Gomes Hoffmann.

40. Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;... Parágrafo Primeiro: O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502 de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidade administrativas ou criminais cabíveis.

41. O texto vigente até a Lei 11.488/2007 era II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502 de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

obtidas. A turma julgadora entendeu que tal conduta tinha por objetivo impedir o conhecimento do fisco acerca do fato jurídico tributário e, portanto, caracterizada a conduta infracional.

O Acórdão 1103-00.538 traz em seu conteúdo que para a qualificação da multa de ofício “o elemento subjetivo do tipo exigido é o dolo específico, e não o dolo genérico, muito menos o dolo eventual.” E, conclui que no caso concreto como houve simulação, com a indicação de uma pessoa como “testa de ferro” do negócio, era clara a intenção da fraude.

O Acórdão 1802-01.352 manteve a qualificação indicada no lançamento tributário e confirmada pela decisão de primeira instância, porque houve a efetiva demonstração do fato típico para aplicação da qualificação da multa, no caso, pelo fato do contribuinte o entregar a DIPJ com valores zerados e informar endereço além de falso, inexistente.

No mesmo sentido caminhou o Acórdão 1201-000.913 que manteve a qualificação da multa, indicando expressamente que no Termo de Verificação Fiscal, o agente autuante se aprofundou em buscar identificar a conduta dolosa praticada pelo contribuinte. O Acórdão cita o trecho do TVF que faz expressa menção a essa conduta, isto é, de não declarar as suas receitas (DIPJs zeradas) que no caso foram obtidas por meio de circularização aos clientes.

O Acórdão 1103-001.004 é interessante ao anotar, em sua ementa, que diante do quadro exposto “não há elementos que concorram para uma simulação inocente. Ou ainda, não se está diante de fenômeno simulatório que se ponha numa linha divisória tênue ao olhar natural ou sob as lentes defasadas”. O caso tratava de superfaturamento de compras de insumos que ocasionou um aumento indevido e proposital dos custos, com uma prova robusta dos autos, que determinou a manutenção da qualificação da multa.

O Acórdão 1301-001.500 coloca como fator de decisão acerca da manutenção da qualificação da multa, os fatos narrados no TVF que tipificaram a conduta dolosa. No caso, para a qualificação da multa, o agente autuante indicou que o contribuinte mantinha várias transações comerciais a margem da contabilidade e que esta conduta, das vendas sem nota fiscal e sem o registro contábil, ensejam a qualificação da multa. A Turma Julgadora manteve a qualificadora.

O Acórdão 1302-001.400 também traz o mesmo entendimento, no sentido de que, se a conduta foi bem descrita no TVF, e a prova dos autos caminha nesta via, a qualificação da multa deve ser mantida. No caso o contribuinte se utilizou de “nota calçada” e prestou declaração falsa acerca de sua inatividade, além de apresentar DCTFs falsas.

Casos similares com a manutenção da qualificação da multa de ofício podem ser verificados nos Acórdãos 1402-001.729, 1301-001.733, 1101-001.226, 1201-001.163 e 1302-001.706.

Os Acórdãos 3401-002.878 e 3101-001.795 tratam de aplicação de multa qualificada nos tributos sobre importação, quando há prova do subfaturamento. Nos dois casos a prova era robusta no sentido do subfaturamento, inclusive com o uso de documentos falsos.

E, por fim, citamos o Acórdão 1103-001.177, para fechar este subitem, pois a ementa traduz os elementos que em todos os demais julgados, foram indicados como necessários para a configuração da qualificação da multa. Diz a ementa que “a aplicação da multa qualificada exige a presença de dolo específico, devendo ser comprovado que o contribuinte praticou condutas com a intenção de atingir o resultado específico de camuflar a ocorrência dos fatos geradores. O conjunto probatório colhido pela autoridade autuante e descrito no termo de verificação fiscal não só conduz à conclusão de imprestabilidade da escrituração fiscal e

comercial da contribuinte como constitui indício robusto do intuito de fraude, devendo, portanto, ser mantida a qualificação da multa de ofício.”.

Assim, pela análise deste grupo de Acórdãos podemos concluir que nos julgados do antigo Conselho de Contribuintes e atual CARF, havia um entendimento pacífico e uniforme no sentido de que, (i) se a conduta infracional ensejadora da aplicação da qualificadora da multa de ofício estivesse bem descrita no lançamento tributário (mais precisamente no termo de verificação fiscal), (ii) se a conduta fosse típica (interposição de pessoas, notas inidôneas, informações falsas, declarações falsas); e, (iii) acompanhada com um conjunto robusto de prova; por consequência, a multa qualificada deveria prevalecer.

Esta análise inicial é importante porque enxergamos nestes julgados, três elementos que são examinados para determinar a manutenção da qualificação da multa: i) um relato *específico* para a conduta infracional; ii) a tipicidade *indiscutível* da conduta; iii) provas *robustas* acerca da conduta infracional.

Passemos, então, para análise do grupo de acórdãos que formam o entendimento **unânime** pela **não** aplicação da qualificação da multa.

Apesar de ser objeto de item específico a ser tratado adiante, é imperioso iniciar este item tratando dos julgados que originaram as duas súmulas do CARF que versam sobre a multa qualificada. A súmula 14⁴² e a súmula 25⁴³ (esta vinculante), pois, eles traduzem um pensamento uniforme no antigo Conselho de Contribuintes e no atual CARF, segundo o qual, para tipificar a conduta como dolosa e por isso aplicar a qualificação da multa de ofício, é requisito de validade indicar o fato típico cometido pelo contribuinte e tido, legalmente, como infracional.

Os Acórdãos que originaram a Súmula 14 indicam claramente que é preciso que haja provas sobre a fraude. Neste sentido, está escrito expressamente no Acórdão 101-94.258. O Acórdão 101-94.351 textualmente dispõe que “o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.” O texto dos Acórdãos 104-19.384 e 104.19.806 repete este entendimento e, no Acórdão 104-19855 fica definido que deve ser “comprovada conduta material suficiente para a sua caracterização” (no caso da multa qualificada).

Por sua vez, os Acórdãos que originaram a Súmula Vinculante 25 caminharam também no sentido de que para a qualificação da multa é preciso estar comprovada a fraude, que não é presumida e sim deve ser provada pelo agente autuante. Vejamos o Acórdão CSRF/04-00.883 que, em sua ementa, dispõe que “para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.” Com texto de ementa similar citamos o Acórdão CSRF/04-00.762. Os Acórdãos 104-23.659, 104-23.697 e 3402-00.145 indicam que deve haver a evidência da intenção dolosa e esta deve estar presente no processo em forma de provas.

42. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

43. A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Assim, para nós, fica claro que, desde o advento da Súmula 14 e posteriormente da Súmula 25, o CARF deixa registrado o seu posicionamento uniforme e até vinculante no sentido de que para a aplicação da qualificadora da multa, o lançamento tem que fazer a comprovação (relatando e trazendo provas) de que a conduta do contribuinte está tipificada em uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Nessa via, é importante analisarmos os casos em que, por entendimento unânime da turma julgadora, a qualificação da multa, que estava lançada no lançamento tributário, foi afastada.

Para retratar este entendimento pacífico do CARF iniciamos citando o Acórdão 9101-001.563 oriundo de um Recurso Especial da Fazenda Nacional, em que era requerido que a Câmara Superior de Recursos Fiscais reverteresse o julgamento da Turma Ordinária que afastou a aplicação da qualificação da multa de ofício. A 1ª. Turma da CSRF sedimentou o entendimento de que “para a qualificação da multa de ofício é condição que o Termo de Verificação Fiscal tenha identificado e detalhado a conduta do contribuinte específica a identificar a conduta dolosa prevista nos artigos 71 a 72 da Lei 4.502/64.” No corpo do Acórdão verifica-se que no lançamento não foi identificado, pelo agente autuante, o fato típico, pois o lançamento relatou a omissão de receitas, mas não caracterizou que tal omissão estaria tipificada numa conduta dolosa. Assim, se consideramos os itens que levantamos para os casos em que houve unanimidade na aplicação da qualificação da multa de ofício, verificamos que neste caso, faltou o relato específico sobre a conduta infracional.

Relevante também citar o Acórdão CSRF/04-00.236 em que foi afastada a qualificação da multa, por unanimidade, num caso em que a Turma Ordinária tinha mantido a qualificadora. Os julgadores da CSRF afastaram a qualificação porque no relato do lançamento foi justificado tal imposição de multa pelo fundamento de “evidência, **em tese**, de fraude contra a Fazenda Nacional”. O Acórdão coloca que “a qualificação da multa só pode ser aceita mediante a comprovação da ocorrência da fraude *in concreto*, e não apenas em tese” e por isto afasta a qualificação da multa.

Fica claro, portanto, nestes dois Acórdãos que é essencial para os julgadores corroborarem a qualificação da multa de ofício que, no lançamento, esteja claro e evidente qual a conduta efetiva do contribuinte que foi considerada tipificada num dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

Nota-se pela análise dos Acórdãos 104-21.827 e 104-22.596 que são relativos às sessões de julgamento ocorridas em agosto de 2006 e setembro de 2007, respectivamente, que o entendimento sobre a necessidade de o lançamento justificar a aplicação da qualificação da multa de ofício, indicando a conduta dolosa do contribuinte, era constante e pacífico para os julgadores do antigo Conselho de Contribuintes.

No Acórdão 2102-00.450 verifica-se que a qualificadora foi afastada por não estar caracterizado o fato típico. De acordo com o voto do Relator, não poderia haver a qualificação por ela estar pautada em indícios apontados nos documentos colacionados pela fiscalização, pois a fraude somente se caracteriza por uma ação ou omissão ilícita e esta ação ou omissão não estava caracterizada nos autos.

O Acórdão 2102-002.381 apresenta um caso em que a qualificação da multa se pautou num indício que permitiu o lançamento do fato jurídico tributário, mas que não era suficiente para a aplicação da multa qualificada. Os julgadores entenderam que o meio probatório era

suficiente apenas para a verificação da ocorrência do fato jurídico tributário e não era suficiente para caracterização da fraude.

No mesmo sentido o Acórdão 1101-000.919 que entendeu que os elementos que foram trazidos nos autos permitiram apenas afirmar que houve receitas presumidamente omitidas, mas que para afirmar que houve a intenção dolosa de sonegar, o agente autuante teria que ter sido mais profundo, no caso, ter se direcionado aos depositantes dos valores para poder conhecer a origem de tais créditos e daí provar a conduta dolosa.

Ainda, corroborando que para que prevaleça o lançamento tributário que tange à qualificação da multa, é necessário um conjunto probatório que indique que a conduta foi dolosa citamos os Acórdãos 1103-000.972, 1302-001.687, 1401-001.361 e 2301-004.259, neste último ficou consignado no voto que “para aplicar as multas acima é necessário que a autoridade lançadora comprove nos autos com percuciência a intenção sonegadora do contribuinte, ou do evidente intuito de fraude, para impor sanções qualificadas e ou agravadas.”

Enfim, pela análise deste grupo de Acórdãos, constatamos que o que levou os julgadores, de forma unânime, a afastarem a qualificação da multa, foi a ausência de um daqueles três itens que citamos que estavam presentes em todos os julgados que mantiveram a qualificadora, isto é, para a não aplicação da multa, os julgadores justificaram que ou i) a conduta dolosa do contribuinte não estava suficientemente relatada no lançamento; ou, ii) não havia prova acerca da conduta dolosa; ou iii) a conduta indicada como dolosa não era, na verdade, conduta tipificada nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64.

Feita esta análise pelos dois lados – julgados que de forma unânime mantiveram a qualificação da multa e julgados que de forma unânime entenderam incabível a aplicação da multa qualificada – concluímos que os dois conjuntos de julgados indicam os mesmos critérios de julgamento, de modo que quando presentes os elementos a multa era mantida, e, faltando um destes elementos a multa era afastada.

Na sequência, o grupo a ser analisado é o que se refere aos acórdãos em que a qualificação foi mantida, mas com divergência entre os julgadores. O nosso objeto de pesquisa está em entender o motivo da discordância.⁴⁴

No Acórdão 108-09.321 o motivo da divergência foi a caracterização do fato típico. O caso envolvia interposição de pessoas e a contribuinte operava com sócio oculto. Para a maioria estes fatos são típicos e determinam a aplicação da multa qualificada. A divergência não foi expressa, mas, presume-se que os divergentes não julgavam este fato como típico de conduta dolosa.

O Acórdão CSRF 02-03.732 também indica que a divergência se referiu à caracterização do fato típico. Prevaleceu o entendimento de que o intuito doloso estava provado não apenas na prática reiterada, mas na burla realizada no cálculo automático da declaração do contribuinte.

No Acórdão 1201-00.006 a divergência também acontece quanto à caracterização da conduta típica. No caso a conduta dolosa foi fundada em dois elementos: prática reiterada

44. Há muitos julgados em que a discordância reside em saber se a prática reiterada de uma ação ou omissão pode levar à qualificação da multa. Este tema, conforme explicamos, será tratado individualmente neste artigo em um item específico e, por este motivo, não nos aprofundaremos acerca deste tema neste item.

de omissão de rendimentos e apresentação de uma falsa declaração de inatividade da empresa.

No Acórdão 1103-00.508 a divergência ocorre quanto à suficiência do conjunto probatório para demonstrar a conduta dolosa. O voto relator que é seguido pela maioria da Turma se fia no conjunto de dados que leva à conclusão de que houve ocultação de fatos geradores tributários com vontade e intenção de acobertá-los.

No Acórdão 1101-000.513 em que há o registro de voto vencedor e de voto vencido, nota-se que a divergência está na análise sobre a suficiência do conjunto probatório. Para o relator e voto vencido a prova deveria ter sido robusta e, se não o é, não caberia a aplicação da multa qualificada; contudo, pela leitura do voto vencedor verifica-se que para a maioria dos julgadores as provas trazidas aos autos formaram “um conjunto robusto de elementos que demonstram que o contribuinte, intencionalmente, não ofereceu tais receitas à tributação. Ressalte-se, dentre esses elementos...”. Assim, a maioria entendeu que a conduta dolosa estava devidamente provada. A divergência residiu na análise do conjunto probatório.

O Acórdão 1103-00.530 traz também o registro do voto vencedor e do vencido e a divergência reside na qualificação do fato típico. Para o relator e voto vencido o caso se resume à falta de apresentação de declarações ou apresentação de declarações com conteúdo incorreto o que, por si só, não permitiria a aplicação da multa qualificada. Porém, para a maioria dos julgadores a conduta foi típica. O voto vencedor traz o seguinte: “no que diz respeito à existência de fraude, entendo-a presente... no caso dos autos restou incontestado que não foram emitidas notas fiscais e nem tampouco escrituradas quaisquer operações indicativas de receitas que transitaram pelas contas-correntes bancárias, aliás, a estranha sistemática de contabilização dos recursos inerentes aos depósitos bancários, aqui largamente decifrada no r. voto originário, conduz à conclusão de que em realidade nenhuma escrituração eficaz existe, ou então formatada com propósitos obscuros.” Assim, a divergência que foi resolvida pela manutenção da qualificação, considerou os atos do contribuinte como dolosos.

O Acórdão 9101-001.856 da 1ª. Turma da CSRF também registra a divergência para a configuração da conduta dolosa. O julgamento se resolveu pelo voto de qualidade, indicando que o tema não é pacífico. Para os conselheiros vencidos, os autos relatam que houve uma mera presunção de receitas baseada na movimentação financeira do contribuinte, assim com fundamento nas súmulas 14 e 25 do CARF, não poderia ser aplicada a multa qualificada, e, ademais, a reincidência da conduta não seria suficiente para configurar a conduta dolosa. O voto vencedor se pauta em afirmar que não se tratou apenas de presunção a partir de omissão de receitas e cita o TVF.

O Acórdão 1801-001.985 indica expressamente que “a fraude e a simulação devem, necessariamente, ser veiculadas em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente.” Estamos convictos de que quanto a esta conclusão não houve divergência. A divergência está na caracterização do fato típico como doloso, pois para o relator e maioria da Turma a tipificação de tal conduta ocorreu porque o contribuinte fez declarações inverídicas na DIPJ e DCTFs do ano calendário de 2007. A maioria entendeu que as declarações falsas eram suficientes para caracterizar a conduta fraudulenta do contribuinte.

Passemos, agora, a analisar o grupo de Acórdãos em que houve divergência entre os julgadores, mas prevaleceu o entendimento pela não aplicação da qualificação da multa.

Iniciamos com o Acórdão 102-47.102 relativo à sessão de julgamento ocorrida em setembro de 2005. O caso referia-se ao IRPF que foi lançado sobre a diferença entre a receita declarada e a efetiva movimentação financeira. Neste caso o conselheiro relator e voto vencido, entendeu que o fato de o contribuinte ter indicado receita menor do que obtida já era suficiente para comprovar o fato doloso. Porém, para a maioria dos julgadores, não restou configurada a conduta ou a intenção dolosa do contribuinte em reduzir o tributo devido. Assim, a divergência repousou sobre a tipificação da conduta.

O Acórdão 2801-002.794 traz a divergência em dois pontos, consoante se interpreta da leitura do voto vencido e do voto vencedor. Para o relator e autor do voto vencido a fraude estava configurada porque a infração se repetiu em vários anos. Para o conselheiro redator do voto vencedor, que foi acompanhado pela maioria dos julgadores, o lançamento não tipificou a conduta dolosa e esclareceu que a prática reiterada da conduta não foi o motivador da qualificação da multa. Ademais, expôs que a prática reiterada também não seria suficiente para caracterizar a conduta dolosa.

O Acórdão 9202-01.969 da 2ª. Turma da CSRF afastou a qualificação da multa de ofício. O Relator demonstrou que o lançamento se pautou apenas na “configuração, em tese, de crime definido no art. 1º e 2º da Lei 8.137/90”. O Relator questiona em seu voto, se a conduta do contribuinte estaria inserida nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei 4.502/64, mas que se tal análise não constou do lançamento, não poderia ser respondida, de tal modo que aplica também o artigo 112 do CTN para justificar a não aplicação da qualificadora. A divergência não foi registrada.

O Acórdão 1803-001.477 traz como ponto de divergência a necessidade de o lançamento indicar de forma individualizada e minuciosa a conduta típica fraudulenta atribuída ao contribuinte. No voto vencido a Relatora parte dos fatos para entender como ocorrida a conduta fraudulenta. O voto vencedor, por sua vez, é objetivo ao elencar que a ausência de motivação no lançamento para a qualificação da multa, leva ao afastamento da qualificadora. O trecho do voto vencedor é muito elucidador: “constata-se do presente processo que a fiscalização não verbalizou, em nenhum momento, os motivos que a levaram a qualificar a multa de ofício aplicada, impedindo, assim, os Conselheiros desta Turma de compartilhar o seu convencimento.”

O Acórdão 2201-002.297 aponta a mesma divergência do anterior, posto que o motivo que levou a conselheira relatora a desqualificar a multa foi a ausência da tipificação da conduta dolosa no lançamento.

No Acórdão 1101-000.704 também verifica-se que houve divergência na Turma Julgadora, mas prevaleceu o entendimento pelo afastamento da multa qualificada. Para o relator, que foi acompanhado pela maioria, o lançamento tributário foi baseado em presunção legal e por isso não estaria caracterizada a conduta dolosa.

O Acórdão 2802-001.322 trata sobre a necessidade de o lançamento provar a conduta dolosa. Para o relator havia tal prova, em razão da apresentação de declaração falsa com relação às despesas e pela reiteração desta conduta em anos-calendário. Para o redator do voto vencedor, o agente autuante deveria ter indicado e provado que a conduta do contribuinte tinha a intenção de sonegar.

No Acórdão 1402-001.601 a divergência residiu sobre o entendimento da tipicidade da conduta. Para o relator e voto vencido, a conduta teria sido típica. No caso, a discussão dos

autos versou sobre omissão de receitas, e o contribuinte defendeu-se alegando que não ofereceu a receita a tributação, porque entendia que não lhe pertencia, uma vez que tal receita só “transitava” por sua conta, posto que a diferença apurada seria resultante de valores repassados a prestadores de serviços. Para a maioria dos julgadores que acompanhou o voto vencedor a conduta não foi típica de dolo, pois, ficou demonstrado que aquele teria sido o entendimento do contribuinte acerca do fato jurídico tributário, sem a intenção de dolo.

E, por fim, o Acórdão 1801-002.132 também traz as posições divergentes sobre a configuração do fato típico doloso do contribuinte. Para o relator a infração está provada. Para o redator do voto vencedor não houve relato específico ou comprovação da fraude, condições para a manutenção da multa qualificada. Constatou do voto “como se nota dos autos, os únicos fatos efetivamente comprovados foram que a Recorrente omitiu rendimentos auferidos no exercício da sua atividade mercantil. Em momento algum, contudo, foi ventilado nestes autos que a Recorrente teria agido como intuito de fraude, o que é indispensável para a qualificação da multa.

Pela análise dos dois grupos em que não há unanimidade entre os julgadores das Turmas Julgadoras, notamos que o ponto de divergência, reside, especialmente, na verificação se determina conduta é típica, isto é, se aquele ato ou omissão do contribuinte pode ser considerado doloso, por exemplo: a apresentação de uma declaração com valor menor da receita indica a conduta dolosa ou não? É um caso típico de divergência dos julgados.

Notamos que nos casos extremos – condutas muito bem descritas e indicativas na intenção de sonegar ou meros erros ou interpretações duvidosas da lei – a tendência segue pela unanimidade. Mas, para os casos limiares, a análise de cada caso leva a julgamentos “divididos”, e para estas condutas inserida na “zona cinzenta” não é possível indicar uma tendência dos julgamentos do CARF.

Da qualificação da multa nos casos de presunção legal⁴⁵

Uma das controvérsias relativas à imputação da multa qualificada diz respeito aos casos de lançamento fundamentado em presunção legal. Isto porque, se a constituição do crédito tributário admite a utilização de presunção para caracterização de condição objetiva como, por exemplo, no caso da presunção de omissão de receitas a partir de depósitos bancários de origem não identificada⁴⁶; por outro lado, como anteriormente indicado, a imputação de multa qualificada exige prova direta da ocorrência de condição subjetiva, configurada pelo dolo.

Trata-se de entendimento fundamentado no comando legal que estabelece a possibilidade de qualificação da multa em 150% e, também, no entendimento pacificado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consolidado na Súmula CARF n. 14, que dispõe: “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a

45. Este item foi escrito por Karem Jureidini Dias.

46. Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

Especificamente sobre a presunção legal, a Súmula CARF n. 25 consolidou o entendimento no sentido de que esta, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Embora as referidas súmulas tenham estabelecido parâmetros gerais sobre a imputação da multa qualificada em casos de presunção legal, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais prossegue, de forma intensa, a discussão sobre quais elementos seriam necessários para a manutenção da multa qualificada, em hipótese de lançamento fulcrado em presunção legal.

Despiciendo tratar dos acórdãos que abordam a acusação de omissão de rendimentos única e exclusivamente com base na presunção legal, uma vez que a Súmula CARF 14 já colocou uma pá de cal na questão e, no que tange à omissão de receita por presunção legal relativa exclusivamente a depósitos bancários, há também a Súmula CARF 25. Daí, forçada a conclusão que, para a imputação de multa qualificada, há que se ter conjunto probatório adicional à mera acusação de omissão de receitas por fato enumerado na presunção legal. Vale dizer, a discussão que permanece intensa diz respeito aos elementos que devem ser comprovados pela fiscalização para a imputação de multa qualificada, a despeito de se tratar de lançamento fundamentado em presunção legal.

Difícil apontar com precisão um entendimento consolidado sobre o tema, especialmente porque há grande variação no conjunto probatório apresentado nos julgados analisados empiricamente. De acordo com os acórdãos avaliados, oriundos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, especialmente por suas Primeira e Segunda Turmas, verifica-se posicionamento majoritário, não pacificado, no sentido de que, nos casos de presunção legal, a conduta reiterada ou a relevância da omissão não são motivos suficientes, porquanto se tratam de constatações que, a despeito de adicionais, estão vinculadas à mesma prova obtida por presunção legal⁴⁷. Nesse passo, é usualmente apontado que inexistem outros elementos, além da prova obtida por presunção, que justifiquem a manutenção da multa qualificada, prevalecendo, por decorrência a aplicação das Súmulas CARF n. 14 ou n. 25.

Como exemplo, citamos o Acórdão CSRF/9101001.851, julgado na sessão de 29/01/2014, em que constou na ementa “A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. A prestação de informações ao fisco em resposta à intimação divergente de dados levantados pela fiscalização, a movimentação bancária desproporcional as receitas declaradas, mesmo que de forma continuada, bem como a apuração de depósitos bancários em contas de titularidade da contribuinte não justificados e não escriturados, independentemente do montante movimentado, por si só não caracterizam evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no §1º do artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização. Aplica-se as infrações decorrentes o decidido na infração principal.”

47. Acórdãos CSRF/9101-001.615, de 16/04/2013; CSRF/9202-003.284, de 30/07/2014; CSRF/9202-002.766, de 06/08/2013; CSRF/9202-003.281, de 30/07/2014; CSRF/9202-01.955, de 15/02/2012; CSRF/9202-00.910, de 16/08/2010; CSRF/9101-002.080, de 20/01/2015; CSRF/9101-001.980, de 21/08/2014; CSRF/9101-001.851, de 29/01/2014; CSRF/9101-001.920, de 14/05/2014.

Citamos, também o Acórdão CSRF/9202-003.284, julgado na sessão de 30/07/2014, em que a ementa confirma o entendimento que a presunção legal não autoriza a qualificação da multa: “Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser justificada e comprovada nos autos, não se prestando para tanto a alegação de relevância econômica e reiteração da conduta, desacompanhada da demonstração de outros elementos dolosos em ato comissivo (“facere”) do agente, notadamente quando se trata de exigência alicerçada em presunção legal. Recurso especial negado.”

Contudo, vale citar entendimento divergente prevaleceu, por voto de qualidade, no Acórdão CSRF/9101-001.856, de 28/01/2014, em que houve a manutenção da multa qualificada, sob o fundamento da existência de conduta reiterada (no caso, por dois anos)⁴⁸.

Para melhor esclarecer, segue quadro ilustrativo dos casos analisados pela Câmara Superior:

ACÓRDÃO	SESSÃO	MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA	MOTIVO	TIPO DE PRESUNÇÃO	OUTROS ELEMENTOS MENCIONADOS
CSRF/9101-002.080	20/01/2015	Não	Aplicação da súmula.	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Motivos que justificam o arbitramento (inexistência/imprestabilidade da contabilidade) não justifica a qualificação. Inexistência de outros elementos.
CSRF/9101-001.980	21/08/2014	Não	Aplicação da Súmula	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Inexistência de outro fundamento além da movimentação de contas à margem da contabilidade.
CSRF/9202-003.284	30/07/2014	Não	Aplicação da súmula.		Entendeu insuficiente a mera alegação de relevância econômica e reiteração da conduta.
CSRF/9202-003.281	30/07/2014	Não	Aplicação da súmula.	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Ausência de outros elementos além da omissão.
CSRF/9101-001.920	14/05/2014	Não	Aplicação da súmula.	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Conduta reiterada não é motivo suficiente em caso de presunção legal. Exclusão do SIMPLES tampouco foi considerado como motivo.
CSRF/9101-001.851	29/01/2014	Não	Insuficiência da acusação, especialmente em caso de presunção.	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Conduta reiterada não é motivo suficiente em caso de presunção legal.
CSRF/9101-001.856	28/01/2014	Sim	Conduta reiterada (nesse caso, dois anos)	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Voto vencido aplicava a Súmula.

48. No referido julgado é citado o Acórdão CSRF/9101-001.002, de 23/05/2011, no qual o principal fundamento para manutenção da multa qualificada foi a conduta reiterada (também por 2 anos). No entanto, este caso não envolvia lançamento por presunção e a declaração foi apresentada zerada.

ACÓRDÃO	SESSÃO	MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA	MOTIVO	TIPO DE PRESUNÇÃO	OUTROS ELEMENTOS MENCIONADOS
CSRF/9202-002.766	06/08/2013	Não	Aplicação da súmula.	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Insuficiência da conduta reiterada como motivo para a qualificação.
CSRF/9101-001.615	16/04/2013	Não	Aplicação da súmula 14.		No caso de presunção, conduta reiterada e montante omitido não são suficientes para manter a qualificação
CSRF/9202-01.955	15/02/2012	Não	Evidente intuito de fraude não pode ser presumido	Omissão de receitas em depósitos bancários.	Ausência de outros elementos além da omissão.
CSRF/9202-00.910	16/08/2010	Não	Aplicação da súmula 14.	Omissão de receitas em depósitos bancários.	O valor dos rendimentos omitidos ou a apresentação de declaração de isento, isoladamente, sem nenhum outro elemento adicional, não caracterizam o dolo
CSRF/04-00.883	27/05/2008	Não	Aplicação da súmula		Mera omissão
CSRF/04-00.762		Não	Aplicação da súmula		Mera omissão

Diversamente, nota-se que nos lançamentos a partir de presunção legal, mas com interposição de pessoas, o entendimento é pela manutenção da multa qualificada, mormente porque é provada de forma independente daquela que quantifica o lançamento por presunção legal⁴⁹:

ACÓRDÃO	SESSÃO	MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA	MOTIVO	OUTROS ELEMENTOS MENCIONADOS
1102-001.320	25/03/2015	Sim	Valor declarado muito inferior ao devido, sem justificativa pelo contribuinte	Existência de grupo econômico de fato, utilização de interposição de pessoas ("laranjas") e confusão patrimonial, operacional e financeira.
1803-002.584	04/03/2015	Sim	Utilização de interposta pessoa.	Utilização de interposta pessoa para movimentação bancária e aquisição de bens
1302-001.637	04/02/2015	Sim	Utilização de interposta pessoa.	Menção à Súmula CARF n. 34
1401-001.271	28/08/2014	Sim	Utilização de interposta pessoa.	Foi utilizada conta de interposta pessoa para omitir receitas.

49. Por exemplo, os acórdãos ns. 1803-002.584, de 04/03/2015; 1302-001.637, de 04/02/2015; 1401-001.271, de 28/08/2014; 1301-001.556, de 04/06/2014.

ACÓRDÃO	SESSÃO	MANUTENÇÃO DA MULTA QUALIFICADA	MOTIVO	OUTROS ELEMENTOS MENCIONADOS
1301-001.556	04/06/2014	Sim	Conduta reiterada e discrepância do montante declarado e do montante movimentado. Interposição de pessoas.	Menciona a omissão em informar contas bancárias. Houve também exclusão do SIMPLES, embora esse não pareça o motivo do voto vencedor.

Há, ainda, outros elementos que, de acordo com a jurisprudência analisada, podem ensejar a manutenção da multa qualificada, não sendo possível verificar uniformidade de tratamento nos julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, relativamente aos lançamentos com fundamento em presunção legal, especialmente porque os elementos estão presentes conjuntamente, como se verifica do Acórdão 1402-001.605.

Em suma, de acordo com a pesquisa efetuada, o lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário pressupõe condição objetiva e autoriza a utilização de presunção, seguindo a mesma sorte aquela multa de ofício que lhe tem por motivo. A multa qualificada, por sua vez, porquanto possui como pressuposto condição subjetiva configurada pelo dolo, não poderia ser imputada sem que houvesse: a) motivação própria; e b) prova da conduta dolosa tendente à fraude e/ou sonegação, a qual pode estar, inclusive, dissociada do próprio motivo do lançamento. Por exemplo, o lançamento de ofício pode ter por fundamento uma omissão de receita, fulcrada em presunção legal, ao passo que a qualificação da penalidade tem por fundamento a prova da interposição de pessoa para encobrir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Por fim, esclarecemos que deixamos de aprofundar os critérios dos julgamentos que abordaram a imputação da multa qualificada em face de cada um dos motivos, a exemplo da interposição de pessoa ou da reincidência, porquanto tratados em tópico específico.

A qualificação da multa de ofício nos casos de conduta reiterada⁵⁰

A qualificação da multa de ofício com fundamento na reiteração da conduta do Contribuinte é objeto de muitos julgados do CARF, em que, a princípio, prevalece entendimento de que a reiteração, ainda que envolvendo valores significativos, não é suficiente para a qualificação da multa (9202-003.433, 9101-00.1537 e 9101-001.615)⁵¹, especialmente quando o lançamento refere-se a presunção legal (9202-002.697) ou nos casos em que referida imputação não consta no lançamento (9202-002.350 e 9101-001.980).

Por outro lado, nos casos em que Pessoas Jurídicas omitem reiteradamente receitas que foram declaradas aos Fiscos Estaduais, há firme jurisprudência autorizando a qualificação da

50. Este item foi escrito por Jorge Cláudio Duarte Cardoso.

51. Esse entendimento adotado reiteradamente na 2ª Turma da CSRF é o mesmo que tem predominado nos julgados das Turmas Ordinárias e Especiais da 2ª Seção, que julgavam Imposto de Renda das Pessoas Físicas - IRPF. A título ilustrativo citam-se os Acórdãos 2101-002.291, 2101-002.598, 2102-002.002, 2201-002.506, 2201-002.365, 2202-002.024, 2202-002.023, 2202-001.883, 2202-002.53, 2202-001.438, 2801-003.973, 2802-003.116 e 2802-003.072.

multa (9101-002.106, 9101-00.530, 9101-00326, 9101-00.227, 9101-00192, 9101-00156), mormente quando há relação aproximadamente constante entre os valores omitidos de forma reiterada e os declarados ao Fisco Estadual (9101-01.029, 9101-00.532 e 9101-00509) e quando, reiteradamente, o contribuinte declara pequena parte das receitas informadas ao Fisco Estadual e, assim, vale-se de indevido enquadramento em regime tributário mais favorecido (9101-001.533).

Os acórdãos abaixo relacionados são indicativos da jurisprudência que refuta a qualificação da penalidade em razão da reiteração:

- a) 9202-002.350, em que a reiteração não foi apontada no lançamento como motivação para exasperação da penalidade; e 9101-001.980, no qual foi apontado que, além de a reiteração da conduta ser insuficiente para comprovar o dolo, tal motivação não constava da acusação fiscal, apontando-se que a jurisprudência do CARF opera nesse sentido⁵²;
- b) 2202-002.024 e 2202-002.023, nos quais foi analisada conduta reiterada de omitir rendimentos tributáveis decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada em instituição financeira situada no exterior;
- c) 9101-001.537, dispondo que "a mera reiteração de condutas equivocadas não pode ensejar a aplicação da multa qualificada. Para tanto, se faz necessária a apresentação de um robusto conjunto probatório, capaz de deixar evidente a conduta fraudulenta"⁵³.
- d) 9101-001.615, 9202-003.644, 9202-002.697, 9202-002.361 e 9202-01.742, tratando da presunção legal relativa a depósitos bancários de origem não comprovada;
- e) 9202-003.433, relativo à presunção legal referente a depósitos bancários em três exercícios e omissão de valores expressivos;
- f) 9101-001.980, referindo-se a Pessoa Jurídica, envolvendo depósitos bancários de origem não comprovada, reiteração da conduta, expressividade do montante movimentado e o fato de a conta não estar contabilizada;
- g) 9202-003.195, alusivo à reclassificação para rendimentos tributáveis de rendimentos declarados como isentos, relativo a valores excedentes ao lucro presumido pagos a sócio;
- h) 9202-002.183, cuidando de omissão de rendimentos de pessoas jurídicas e físicas e omissão, ao longo de 10 anos, na entrega de Declaração de IRPF; e
- i) 9202-01.872, referente a Pessoa Física que deduziu indevidamente despesas por três exercícios e omitiu rendimentos de dependentes por dois exercícios.

De outro giro, observa-se que, no acórdão 2102-001.296, na falta de evidências contrárias ao contribuinte, a ausência de conduta reiterada foi considerada um fator favorável à conclusão de que não existiria o dolo.

Por sua vez, no Acórdão 2201-002.506, analisando-se a reclassificação de rendimentos de serviços personalíssimos, declarados como receita de pessoa jurídica e não rendimento de pessoa física, foi registrado que a reiteração da infração, quando apurada no mesmo lançamento tributário, não seria motivo suficiente para a qualificação da multa.

52. Foram citados como precedentes os acórdãos 1101-001.088, 1103-000.937, 1402-001557, 9202.002.398, 1402-001592 e 9101-001.615, com destaque para esse último.

53. Esse mesmo entendimento consta do Acórdão 9101-001.962.

Com efeito, a multa de ofício pode vir a ser qualificada em virtude de uma infração isolada - ou em único exercício -, assim como é plausível que a prática isolada de uma infração possa vir a ser considerada um mero erro, ou até mesmo que sua reiteração não configure o dolo necessário à qualificação da penalidade, ao passo que, a depender das peculiares circunstâncias do caso concreto, a reiteração dessa mesma infração possa vir a ser indicativo de dolo.

A importância das circunstâncias do caso concreto é resumida no acórdão 9101-001.962: a especificidade do caso não teria permitido formar uma convicção segura sobre a ocorrência do dolo, necessário à qualificação da multa (art. 112 CTN); a reiteração de conduta não é suficiente para qualificação da multa, sendo imprescindível a comprovação do dolo; e as especificidades do caso podem justificar decisões diferentes, uma vez que a interpretação se dá ante a lei e os fatos.

É o que pode ser observado nos acórdãos 9101-001.318 e 9101-001.319 em que foi considerada devida a qualificação da multa lançada contra Pessoa Jurídica nos exercícios em que nenhuma receita foi declarada ao Fisco Federal - empresa omissa na entrega das DIPJ -, apesar de declarada ao Fisco Estadual, contudo não se admitiu a qualificação no exercício em que a contribuinte apresentou a referida Declaração Federal, informando receitas, pois não restou comprovado que a divergência entre DIPJ e Livros Estaduais decorreria de dolo, e não de erro.

Dessarte, há um rol de circunstâncias em que a reiteração de conduta legitimou a manutenção da qualificação da penalidade, tais como:

- a) interposição de empresas (9101-001.859); movimentação de recursos financeiros, em conta bancária em nome de interposta pessoa (2202-000.970);
- b) valores expressivos eram zerados nas declarações, dessa forma omitidos perante o Fisco Federal, embora informados ao Fisco Estadual, havendo benefício relativo ao Simples (9101-002.106);
- c) os valores omitidos constavam na escrituração da autuada (9101-001.856),
- d) Pessoa Jurídica que utilizava "escrituração paralela" e "demonstrativos identificando a sua real arrecadação e distribuição de prêmios", todavia deixava de contabilizar, reiteradamente, o pagamento de prêmios em sorteios de vídeo-loteria, omitiu o IRRF incidente sobre a totalidade dos prêmios pagos e sequer apontou os supostos ganhadores (2202-01.460⁵⁴);
- e) Pessoa Jurídica que se valia de notas fiscais inidôneas e a Fiscalização demonstrou que inexisteram as aquisições escrituradas pela autuada (2202-001.996);
- f) Pessoa Jurídica que omitia quase a totalidade das receitas (9101-001.956)⁵⁵;
- g) omissão de 100% da receita escriturada, decidindo-se que o correto registro das receitas nos livros fiscais denotaria a intenção de sonegar (9101-001.814, e 9101-000.986). Em situação semelhante, em que a omissão representava cerca de 90% das receitas

54. No mesmo sentido, em caso da mesma natureza: 2202-002.043.

55. Todavia, observa-se, nesse julgado, a mudança de composição do Colegiado, quando comparada à sua formação quando proferiu o acórdão 9101-001.962 - citado acima -, que, atendendo às peculiaridades dos autos, concluíra não ser cabível a qualificação.

escrituradas, o mesmo entendimento foi adotado nos Acórdãos 9101-001.689 e CSRF/01-06.102⁵⁶;

h) Pessoa Jurídica que manteve à margem da escrituração contábil e fiscal quatro contas correntes em instituições financeiras, o que foi base para descartar-se a possibilidade de equívoco do contribuinte, e, ao contrário, evidenciar o dolo (9101-001.307);

i) Pessoa Jurídica que, por trimestres seguidos, declarava valores irrelevantes em relação ao seu faturamento efetivo e entregou declaração de inatividade em dois exercícios em que realizava atividade empresarial (9101-00.363 e 9101-00.364);

j) Pessoa Jurídica que reiteradamente recusou a apresentar os livros, documentos e arquivos magnéticos inclusive por meio de sucessivas mudanças de domicílio fiscal (9303-002.356);

l) Pessoa Física que utilizou deduções inexistentes, resultando restituições indevidas (2101-01.362);

m) esquema fraudulento que se utilizava de dedução de despesas inexistentes com o objetivo de aumentar o valor de IRPF a ser restituído, o que foi identificado pelo Escritório de Pesquisa e Investigação da Receita Federal (2101-001.551 e 2102-002.817); Pessoa Física que utilizou recibos decorrentes da ação de "falsários" (2801-003.825);

n) contribuição à previdência privada inexistente (2801003.860); despesas inexistentes de previdência privada e pensão alimentícia, dependentes inexistentes na condição de menor pobre e filhos com 29 e 30 anos assim declarados por 4 anos seguidos (2801-003.953);

o) pensões alimentícias "inexplicáveis", uso de recibo médico para o qual havia Súmula de documentação tributariamente ineficaz e despesas médicas inexistentes, com objetivo de majorar indevidamente o valor da restituição (2801-003.824); e

p) despesas médicas em que os supostos emissores dos recibos negaram ter atuado na área de saúde e sequer possuíam nível superior (2802-002.939); despesas médicas falsas e alegação do contribuinte de que teria sido iludido pela pessoa que contratou para elaborar sua Declaração de Ajuste Anual (2802-002.984).

Constata-se que, tal como consignado nos Acórdãos 9101-001.319 e 2801-003.860, não é a reiteração em si que autoriza a exasperação da penalidade - posto que é possível a qualificação da multa ainda que a infração seja constatada em um único ano calendário -, e sim as "circunstâncias" de cada caso. A questão central é a demonstração de alguma das hipóteses dos art. 71, 72 ou 73 da Lei 4.502, de 1964⁵⁷.

Acórdãos pesquisados:

9101-001.856, 9101-001.859, 9101-002.106, 9202-003.644, 9303-003.047, 9202-003.433, 9101-001.962, 9101-001.956, 9101-001.980, 9202-003.284, 9202-003.254, 9101-001.813, 9101-001.814, 9202-003.195, 9202-003.096, 9202-002.956, 9202-002.955, 9202-002.576, 9303-002.356, 9101-001.689, 9202-002.766, 9202-002.697, 9101-001.615, 9202-002.653, 9202-002-608, 9202-002.569, 9101-001.533, 9202-002.395, 9202-002.456, 9202-002.421, 9202-002.350, 9202-002.341, 9202-002.340, 9202-02.361, 9202-002.183, 9202-002.123, 9202-002.057, 9202-002.078, 9202-002.073, 9202-002.123, 9101-001.319, 9101-001.318, 9101-001.307, 9101-001.307, 9202-002.078, 9202-002.073, 9202-002.057, 9202-002.059,

56. Nessa mesma linha decisória, podem ser citados os acórdãos 9101-00321 e 9101-00320.

57. Nesse sentido: Acórdão 9101-001.363 e 9303-003.047.

9202-001.974, 9202-001.855, 9202-001.801, 9202-001.873, 9202-01.872, 9202-001.835, 9202-001.834, 9202-001.807, 9202-01.742, 9202-001.683, 9202-01.679, 9303-01.496, 9202-001.662, 9101-01.029, 9101-000.986, 9101-00.532, 9101-00.530, CSRF/01-06.102, 9101-00509, 9101-00.363, 9101-00.364, 9101-00326, 9101-00321, 9101-00320, 9101-00.227, 9101-00192, 9101-00156, 9101-00172, 9101-00160, 9101-00179, 9101-00178, 9101-00.1537, 9101-001.615, 9101-01.029, 9101-001.363, 1302-00.140, 3402-00.104, 1102-00.020, 1401-00.149, 1102-00120; 1102-00119, 1103-00094, 1302-00.136, 1802-00.311, 2102-00447, 2102-00.433, 2101-00.372, 2802-00191, 2802-00195, 2202-00.360, CSRF 02-03.733, CSRF/02-03.732, 3101-00.289, 9101-00.534, 1301-000.224, 1301-000.225, 1301-00217, 1801-00.143, 9101-00461, 1103-00066, 2202-00.322, 2202-00.280, 2102-00.365, 2201-00447, 2201-00448, 2102-00.360, 2201-00.440, 2801-00.306, 1103-00.049, 1302-00085, 1102-00058, 1202-00.160, 2102-00445, 2102-00432, 2102-00373, 2201-00.455, 2201-00454, 2201-00446, 2201-00447, 9202-00326, 1202-00162, 3402-000.105, CSRF/01-06.102, 1202-00.058, 102-49.502, 1102-00125, 1201-00.205, 1302-00139, 1202-00.203, 9101-00.534, 9101-00.533, 1101-00.218, 9101-00.459, 1202-00189, 1202-00184, 1801-00.143, 2802-00166, 2802-00171, 9101-00.362, 9101-00363, 9101-00.364, 1302-00.083, 1101-00195, 1302-00085, 1202-00.058, 1302-00134; 2101-00398; 1101-00.218; 1202-00189; 1103-00066, 1302-00.126, 1302-00.128, 2202-00.209, 2202-00.292, 2201-000484, 1301-00.227, 3402-00.059, 1402-00055, 2101-00353, 2202-00.321, 2202-00.297, 2802-00.174, 9101-00.359, 9101-00388, 1802-00.212, 1302-00.067, 1201-000.380, 1102-00.359, 402-000.332, 1202-000.45, 2801-01.271, 1301-000.226, 1401-00.370, 1401-00.369, 1401-00.368, 1402-00.323, 1402-00.314, 1401-000.366, 1302-00.393, 1103-00.312, 1402-00276, 1202-00.393, 1802-000.682, 2801-001.053, 2801- 01.052, 2801-001.054, 1102-00.215, 1102-00.266, 1102-00.202, 1102-00.212, 1201-000.323, 1103-00.295, 2202-000.669, 1301-00.206, 1301-00.205, 1201-00.314, 1201-00.305, 1302-00.335, 1202-00.352, 1302-00.305, 1103-00.228, 1301-00.259, 1102-00.163, 1201-000.236, 3401-00.726, 1302-00.216, 1201-00.249, 9303-00.849, 3302-00.310, 1803000.733; 1402-000.318; 9101-000.724; 2102-000.561; 2102-000.842; 2102-000.847; 2202-000.759; 1202-00.016; 1301-00.260; 1402-00076, 9101-000.760 – DB, 1103-00.229, 1301-00.259, 1301-000.447; 2202-00.421, 9202-00.944, 1101-000.401, 1201-00.369, 1201-000.380, 1401-00.370, 1401-00.369, 1103-00.314, 1103-00.312, 1802-000.682, 9303-00.132, 1803-000.346, 1201-000.323, 1103-00.295, 3403-00070, 1201-00.308, 1202-00.362, 3403-00.433, 1201-00.272, 1302-00.306, 1103-00.228, 3401-00.799, 9101-00.530, 110.3-00.208, 3401-00.726, 9303-00.849, 1302-00.162, 9101-00498, 1102-00.331, 2202-000.774, 1302-00.389, 1302-00.168, 130200167, 102-49.504, 1402-000.357, 2102-001.016, 2102-001.015, 2802-000.525, 2102-000.868, 1301-000.457, 1201-000.357, 1302-000.414, 1302-000.413, 1302-00.389, 1202-00371, 1202-00.362, 2802-00.400, 1302-00.258, 110.3-00.208, 1201-00.238, 1302-00.210, 1302-00.168, 1302-00167, 9101-00.483, 2101-002.291, 2101-001.551, 2101-001.362, 2101-002.598, 2102-002.002, 2102-002.817, 2102-001.296, 2201-002.506, 2201-002.365, 2202-01.460, 2202-002.043, 2202-001.996, 2202-002.024, 2202-002.023, 2202-001.883, 2202-00253, 2202-001.438, 2202-000.970, 2801-003.973, 2801-003.860, 2801-003.824, 2801-003.825, 2801-003.953, 2802-002.939, 2802-002.984, 2802-003.116, 2802-003.072.

Crítérios de aplicação da multa qualificada em autos de infração de IRRF por pagamento sem causa, com análise de condutas típicas para caracterização da conduta dolosa⁵⁸

1. Síntese

A qualificação da multa de ofício em autos de infração de IRRF por pagamento sem causa tem sido admitida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) apenas nos casos em que a administração fazendária comprova a ocorrência de conduta dolosa por parte do contribuinte, tendente à supressão ou à redução do tributo. Essa posição do Conselho ter por base legal o §1º do art. 44 da Lei n. 9.430/96 e os arts. 71, 72, e 73 da Lei n. 4.502/64⁵⁹.

Nesse sentido, a jurisprudência do CARF convalida a qualificação da multa de ofício (150%) somente quando houver provas cabais de que *conduta adotada pelo contribuinte evidencia fraude ou sonegação* - situação que *não se confunde* com a prova da materialidade *do descumprimento da obrigação principal*, caracterizada, no presente estudo, pela existência de pagamentos sem causa ou realizados a beneficiário não identificado (art. 61, §1º, da Lei n. 8.981/95).

Com efeito, a pedra angular nos julgados do CARF ora analisados é a constatação da presença (ou da ausência) do denominado “*evidente intuito de fraude*”, elemento recorrentemente assinalado pelos Conselheiros como requisito à qualificação da multa. Originalmente, tal expressão fazia parte do enunciado do inciso II do art. 44 Lei n. 9.430⁶⁰. Todavia, em 2007, ela foi suprimida pela Lei n. 11.488/07, que alterou a disciplina da qualificação da multa de ofício (§1º do art. 44). Todavia, em que pese sua supressão, a expressão continua sendo empregada pela jurisprudência do CARF.

No entanto, apesar de seu emprego recorrente, a amplitude do termo *evidente intuito de fraude* dificulta sua apreensão conceitual e favorece subjetivismos. A construção de um sentido mínimo que sirva de norte ao aplicador passa, inexoravelmente, pela análise

58. Este item foi escrito por Rafael Pandolfo.

59. Lei n. 9.430/96.

Art. 44

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo (multa de ofício de 75%) será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei n. 4.502/64

Art.71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

60. Antiga redação do art. 44, inciso II, da Lei n. 9.430:

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n. 10.892, de 2004) (Vide Medida Provisória n. 303, de 2006)

casuística de fixação concreta dos significados. Daí a importância de se estudar as circunstâncias e peculiaridades das decisões que reconheceram ou não a existência do *evidente intuito de fraude* para fundamentar a manutenção ou o afastamento da multa qualificada.

Assim, num primeiro momento, serão analisados os casos (com os respectivos *discrímens*), em que a multa qualificada foi afastada. Posteriormente examinar-se-ão as decisões em que a multa restou mantida; oportunidade na qual, também serão indicados os elementos fáticos que contribuíram para a formação da convicção dos julgadores.

2. Hipóteses de Inaplicabilidade da multa qualificada no lançamento do IRRF por pagamento sem causa

2.1. A comprovação da materialidade do IRRF, por si só, não configura o evidente intuito de fraude

Um dos entendimentos do CARF é de que a mera comprovação da realização de pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados não denotam, *per si*, a ocorrência de fraude. São necessárias provas específicas, que sirvam para comprovar um fato distinto que denote uma conduta fraudulenta. Ou seja, a mera verificação da realização de pagamentos sem causa é pressuposto fático suficiente para fundamentar somente a própria cobrança do IRRF (obrigação tributária principal).

Nesse sentido, cita-se o acórdão n. 2201--002.366⁶¹, julgado em 14 de abril de 2014, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos, no qual restou consignado que para a caracterização da multa qualificada, há que estar presente a figura do dolo específico caracterizado pela intenção manifesta do contribuinte em diminuir ou retardar a obrigação tributária, uma vez que a falta de identificação da causa e/ou dos beneficiários dos pagamentos na contabilidade da empresa fundamentam somente o lançamento do tributo.

2.2. A reiteração da conduta não configura o evidente intuito de fraude

Merecem comentário também os casos, nos quais o colegiado do CARF, além de ter afastado a qualificação da multa, se pronunciou sobre o instituto do *dolo reiterado*. A propósito disso, o CARF tem consignado que a mera reiteração de condutas que resultem no recolhimento a menor de tributos não justifica, em tese, a qualificação da multa, sendo necessário que a fiscalização apresente outros elementos que demonstrem que tais condutas não decorreram de erro de fato ou de interpretação de dispositivo legal diversa daquela aceita pela Fazenda.

Cita-se, nesta senda, o acórdão n. 9202--002.569⁶² (recurso especial), proferido em sessão pela 2ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais, no dia 06 de março de 2013, de relatoria do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

No caso, a Procuradoria defendia em suas razões do recurso especial que as infrações apuradas pela fiscalização representavam típico caso de *dolo reiterado*, caracterizado pela prática do mesmo ilícito reiteradas vezes, o que ensejaria *por si só* a aplicação da multa

61. Nesse sentido, ver também os acórdãos n. 2201-002.480, 1802-001.023, 3402-00.059, 2102-002.562, 104-21.766, 104-21.900, 102-49.485, 1802-001.098, 1103-000.631 e 2201-002.428.

62. Nesse sentido, ver também os acórdãos n. 2201-000.484 e 2201-002.697.

qualificada. No entanto, a solução adotada pelo colegiado afastou essa tese. Em seu voto, o relator apontou que não basta que se comprove a ocorrência dos fatos presuntivos do pagamento sem causa, pois estes se prestam a justificar somente o lançamento do próprio tributo (IRRF).

2.3. Não comprovação de fraude documental

O acórdão n. 2201-002.443 (relator Conselheiro Eduardo Tadue Farah), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento em 16 de junho 2014, merece menção em apartado, pois veiculou questão interessante acerca dos casos em que a multa qualificada é aplicada pela fiscalização tendo por fundamento fático suposta falsidade dos documentos contábeis escriturados pelo contribuinte.

Na hipótese, o colegiado desqualificou a multa, sob o entendimento de que a falsidade de um documento apenas pode ser declarada por quem a lei imputa competência para tanto; e, até que esta declaração seja vertida em linguagem competente, a dúvida da fiscalização quanto à autenticidade dos documentos contábeis do contribuinte deve ser considerada mero indício, o qual dependerá de outros elementos de prova para evidenciar o dolo.

2.4. A não convalidação de planejamento tributário, *por si só*, não justifica a qualificação da multa

A imprescindibilidade da comprovação do intuito fraudulento para qualificação da multa de ofício também foi reconhecida em acórdãos do CARF em que se debateu a validade de planejamentos tributários. Nessas hipóteses, as decisões consignaram que a discussão sobre a validade do lançamento do tributo é questão que deve ser decidida com base em premissas jurídicas distintas daquelas que devem pautar a solução do caso quanto à aplicabilidade da multa qualificada.

Logo, mesmo que o planejamento fiscal elaborado pelo contribuinte não tenha sido convalidado, a qualificação da multa apenas se justifica se preenchidos os seus próprios requisitos, ou seja, quando for comprovado o emprego de artifícios para simular operações ou ocultar fatos, tais como o uso de notas fiscais falsas ou a utilização de terceiros (laranjas).

Com efeito, sempre que o contribuinte realizar suas operações às claras, cumprindo regularmente as obrigações acessórias exigidas pela lei, deve-se presumir inexistente o *evidente intuito de fraude*. A qualificação da multa, portanto, está atrelada a um conjunto de provas revelador do intuito sonegador, o qual não se confunde com o objetivo de reduzir a carga tributária através de arranjos fiscais instrumentalizados por meios lícitos, mesmo que tais arranjos sejam futuramente invalidados.

Tais julgados são importantes, pois assentam que a invalidação de um planejamento fiscal não está necessariamente relacionada à realização de operações simuladas ou de arranjos negociais ilícitos por parte do contribuinte. Nesse sentido, cita-se o acórdão n. 9101-01.404⁶³ (recurso especial, julgado na sessão do dia 17/07/2012, pela 1ª Turma do Conselho Superior do CARF), cujo resultado confirmou a decisão em recurso voluntário para afastar a incidência de multa qualificada em exigência de IRRF sobre pagamentos sem causa.

63. Nesse sentido, ver também os acórdãos n. 9101-01.402, 9101-001.402, 9101-001.403 e 1402-000.753.

3. Hipóteses de aplicabilidade da multa qualificada no lançamento do IRRF por pagamento sem causa

3.1. Utilização de documentos fiscais inidôneos

Em contraponto aos casos elencados na sessão anterior, a jurisprudência do CARF é firme em apontar hipóteses fáticas (arranjos negociais ou comportamentos do contribuinte) que, em sendo comprovados, consideram-se suficientes para evidenciar o intuito doloso com vistas à redução ou eliminação de tributos (*evidente intuito de fraude*).

A primeira dessas hipóteses diz respeito à realização de operações acobertadas por notas fiscais falsas ou emitidas contra empresas fictas ou inexistentes⁶⁴. Entende o CARF que a constatação do uso deliberado de documentos fiscais fraudulentos evidencia o intuito doloso do contribuinte de ocultar da fiscalização a verdadeira natureza das operações realizadas. O acórdão n. 106-16.863, julgado pela 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em 24 de abril de 2008, de lavra do Conselheiro Luiz Antônio de Paula, é um exemplo, dentre outros muitos⁶⁵, desse tipo de entendimento.

3.2. Utilização de contabilidade paralela ou alterada dolosamente

Outro elemento fático que o CARF entende que serve como fundamento para o lançamento da multa qualificada, é a utilização da chamada “contabilidade paralela”, na qual o contribuinte mantém o registro de parte das suas operações em documentos apartados da sua contabilidade oficial. A utilização desse tipo de expediente é entendido como forma maliciosa e ardilosa de evitar o conhecimento pela fiscalização de todos os fatos tributáveis realizados pela empresa.

O acórdão n. 2202-002.043⁶⁶, relatado pelo Conselheiro Antônio Lope Martinez e proferido em 16 de outubro de 2012, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, assevera que o não recolhimento, tampouco a declaração, do IRRF incidente sobre a totalidade dos valores sujeitos a sua incidência, bem assim a realização de pagamentos cujas respectivas operações não se comprovaram, em conjunto, evidenciam a intenção deliberada de ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador do tributo, particularidade que se amolda ao art. 71 da Lei n. 4.502, de 1964¹², e, de consequente ao inciso II do art. 44 da Lei n. 9.430, de 1996.

Outro exemplo é o acórdão n. 1302-001.473 (relatoria do Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva, julgado em 26 de agosto de 2014 pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento), em que o colegiado analisou caso, no qual contribuinte optante do Simples Nacional deixou de escriturar valores em sua contabilidade para dissimular a receita bruta real da empresa e, assim, manter-se dentro do limite permitido pelo regime das micro e pequenas empresas.

64. Nesse sentido, ver o acórdão n. 107-09.175.

65. Nesse sentido, ver também os acórdãos n. 106-14.763, 107-08.186, 106-15.003, 106-15.344, 2202-001.996, 2102-002.078, 2202-000.669, 1103-001.079, 1103-001.078, 1101-000.623, 1202-000.824 e 108-09.800.

66. Nesse sentido, ver também os acórdãos n. 2202-002.804, 102-47.317, 104-21.427, 1302-00.067 e 1301-001.518.

3.3. Interposição de terceiros

Finalmente, o terceiro elemento fático revelador do intuito doloso do contribuinte, identificado pela presente pesquisa, está relacionado à utilização de pessoas físicas estranhas às atividades da pessoa jurídica (terceiros), em cujos nomes são realizados pagamentos ou creditamentos de valores com o único objetivo de ocultar receitas de titularidade da empresa.

No acórdão n. 1103-000.819⁶⁷, resultado do julgamento realizado no dia 06 de março de 13 pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, o relator Conselheiro Marcos Shigueo Takata, seguido por seus pares do colegiado, concluiu que a simulação subjetiva, com uso de homens- de -palha sem capacidade econômica, associada à omissão de receitas, fortalecida com a evidência de saldo credor de caixa, denuncia o elemento evidenciador do tipo fraudulento.

4. Conclusão

Nos julgamentos do CARF tem prevalecido o entendimento de que há a ocorrência de fraude, justificadora da imposição de multa qualificada (150%), quando o contribuinte pratica condutas que configurem o *evidente intuito de fraude*.

Nesse sentido, a jurisprudência do órgão é forte em apontar elementos fáticos que, se comprovados, legitimam a aplicação da multa qualificada, porquanto evidenciam a tentativa de enganar, esconder e iludir. São exemplos destes: a utilização de documentos fiscais fraudulentos ou inidôneos, a manutenção de contabilidade paralela ou a alteração dolosa da contabilidade oficial ou o emprego de terceiros interpostos (laranjas ou homens de palha).

Não obstante, é também importante lembrar as decisões em que o CARF assentou que para a qualificação da multa não basta que a fiscalização comprove a materialidade da obrigação tributária principal (IRRF), pois essa fundamenta apenas o crédito tributário que se discute. São necessárias provas específicas do intuito doloso do contribuinte. Nesse ponto, cabe referir que há decisões que afastam a possibilidade de a mera reiteração da conduta que importa em recolhimento a menor do tributo ensejar a qualificação da multa, ou ainda que reconhecem que a não convalidação de planejamento tributário, *por si só*, não justifica a qualificação da multa.

Base Jurisprudencial: 2202-001.996, 1103-001.079, 1103-001.078, 1301-001.518, 2202-002.804, 106-14.715, 2202-002.043, 1302-001.473, 2202-002.707, 1202-000.824, 2102-002.078,, 1302-001.115, 1103-000.819, 1101-000.623, 2202-000.669, 1302-00.210, 1302-00.067, 106-16.863, 106-15.334, 104-21.427, 102-47.317, 106-15.003, 106-14.763, 107-08.074, 108-09.800, 9202-002.569, 9101-01.404, 9101-001.402, 9101-001.403, 104-21.900, 104-21.766, 102-49.485, 2201-000.484, 3402-00.059, 1402-000.753, 1802-001.023, 1802-001.098, 2201-002.443, 2201-002.366, 107-08.186, 107-09.175, 2102-002.562, 2201-002.480, 1103-000.631, 2202-002.562, 2201-002.697, 2201-002.428.

67. Nesse sentido ver também os acórdãos n. 1302-001.115, 2202-002.707 e 2202-002.562.

A manutenção da qualificação da multa na sucessão empresarial⁶⁸

1. Apresentação do problema

Este trabalho objetiva apresentar o encaminhamento que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem dado a processos nos quais se discute eventual imputação de créditos tributários sancionatórios (multas de mora, ofício e qualificada) aos sucessores empresariais, decorrentes de operações societárias (CTN, art. 132) e alienação de estabelecimentos empresariais (CTN, art. 133).

A problemática enunciada será analisada a partir de casos concretos identificados, em acórdãos previamente selecionados, a partir da pesquisa no período indicado no início deste relatório e com os termos “responsabilidade”, “multa” e “sucessão”. Utilizamos neste artigo os acórdãos que efetivamente se relacionam ao tema. De imediato, vale destacar, que em um número considerável de casos, pouca diferenciação foi feita ao se analisar as hipóteses de responsabilidade tributária decorrente de solidariedade por interesse comum (CTN, art. 124, I), os casos de responsabilidade por sucessão (CTN, art. 132 e 133) e os casos de responsabilidade de terceiros (CTN, art. 135). Em inúmeros acórdão, reconheceu-se sucessão usando mais de um, senão todos, os artigos citados.

2. A posição do CARF

O ponto central da questão a ser tratada refere-se à abrangência dos créditos tributários regulados pela previsão de responsabilidade de sucessores na legislação, para saber se o sucessor, na sucessão empresarial, responde pela multa qualificada

De maneira simples, existe, no Código Tributário Nacional, norma geral, a previsão de responsabilidade tributária de terceiros, enunciada de forma genérica, no seu art. 129. Esse dispositivo define a possibilidade de reconhecimento de sucessão tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos, em curso de constituição e aos constituídos posteriormente, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a data do fato sucessório.

O código, nos artigos seguintes, define diferentes fatos ensejadores de sucessão obrigacional. Interessa-nos, de forma expressa, os casos de sucessão empresarial, especialmente relacionados às operações societárias (fusão, incorporação, cisão) e ao trespasse (alienação de estabelecimento ou fundo de comércio).

De maneira simples, prevê o dispositivo legal, que os sucessores (entendidos como as pessoas jurídicas resultantes das operações societárias - art. 132⁶⁹ e o adquirente do estabelecimento – art. 133⁷⁰) são responsáveis pelos tributos devidos até a data dos atos

68. Este item foi escrito por Fernando Ferreira Castellani.

69. Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra **é responsável pelos tributos** devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

(...)

70. Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, **responde pelos tributos**, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: (...)

referidos. E a dúvida interpretativa tem seu ponto central aqui: a responsabilidade refere-se, de fato, *apenas aos tributos*, ou inclui os *demais créditos tributários (multas, juros e correção, mais especificamente a multa qualificada)*?

Vale destacar, de maneira direta, que nunca houve dissenso doutrinário ou jurisprudencial relevante acerca da sucessão em relação aos juros e a correção monetária. Os sucessores são considerados responsáveis pelos valores dos tributos cujos fatos geradores são anteriores aos fatos de sucessão, devidamente corrigidos e acrescidos dos juros moratórios.

O mesmo, contudo, não pode ser falado a respeito das diversas formas de sanção.

E a discussão que envolve a possível ou não sucessão das multas tem uma lógica irretocável: a suposta impossibilidade das sanções serem imputadas a pessoas diferentes das que praticaram a conduta ilícita. Trata-se do princípio da pessoalidade das sanções.

Perceba-se que mesmo diante de eventuais casos de responsabilidade objetiva, ou seja, casos em que a responsabilidade do agente independe da comprovação de dolo, de vontade, de consciência do ilícito, ainda assim, a sanção somente deve atingir a pessoa responsável pela prática do ato. A eventual objetividade da responsabilidade não tem relação com a pessoalidade da sanção.

Desta forma surgiu conflito doutrinário e jurisprudencial relevante acerca do tema. Identifica-se os seguintes entendimentos possíveis: i. o sucessor não responde pelos créditos tributários sancionatórios, pela pessoalidade da pena; ii. o sucessor somente responde pelos sanções moratórias; iii. o sucessor responde pela totalidade das sanções já formalizadas (antes do ato sucessório); iv. o sucessor responde por todo e qualquer sanção, formalizada ou não, relativa a fatos ilícitos anteriores ao fato sucessório.

Primeiramente nota-se que a jurisprudência do CARF se pacificou com relação à plena sucessão das multas quando as empresas sucessora e sucedida estiverem sob controle comum ou se já pertenciam ao mesmo grupo econômico, com o advento, em novembro de 2010, da Súmula CARF n. 47, segundo a qual “é cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.”

Mas, para além do teor desta Súmula, a análise da jurisprudência do CARF mostra uma **pacificação no entendimento** a respeito da **plena sucessão das obrigações tributárias sancionatórias**, pelos atos ilícitos **praticados anteriormente ao ato sucessório**, mesmo que não formalizadas. Adotou-se interpretação no sentido de que o CTN, em seu art. 129, permite a imputação de responsabilidade por sucessão não apenas a créditos constituídos, mas em fase de constituição ou mesmo não constituído, independentemente dos casos já previstos na citada Súmula.

Neste sentido citamos os Acórdãos CSRF 02-002.596, 3801-005.248, 1402-001.601, 1101-001.010, 2403-002.545, 1402-001.943, 2202-002.712, 1402-001.876. Todos estes Acórdãos entendem de forma pacífica, que a responsabilidade da sucessora é total. Nestes Acórdãos não há uma referência expressa ao tema da multa qualificada.

No Acórdão 1302-00.389, a questão da sucessão da multa qualificada é tratada expressamente, tendo sido mantida a qualificadora para a sucessora, por unanimidade de votos.

O Acórdão 2201-002.66 também traz a discussão expressa sobre a aplicação da multa qualificada para os sucessores. Neste caso houve a aplicação da multa qualificada para a sucessora também em razão da aplicação da referida Súmula CARF n. 47.

Percebe-se, inclusive, que as decisões do CARF mais recentes faziam referência à pacificação do tema no Superior Tribunal de Justiça- STJ, que já havia definido o assunto, ainda que em termos gerais, por intermédio da sistemática dos recursos repetitivos⁷¹ e, recentemente, inclusive, sumulado o assunto (STJ, súmula 554)⁷²

Os Acórdãos 2402-004.003, 1302-001.521/1302-001.523, 1302-001.687 e 1402-001.789 fazem referência expressa ao entendimento do citado Recurso Especial do STJ.

Contudo, na quase totalidade das decisões do CARF analisadas, adotou-se como critérios de fundamentação do reconhecimento da sucessão obrigacional a identificação, além das operações identificadas como geradoras da sucessão, de atos caracterizadores de interesse comum, de violação de lei, de controle conjunto, participação em mesmo grupo econômico, dentre outros. Significa dizer que nas hipóteses de existência de multa qualificada, em especial, identificou-se outros argumentos, além da mera regra geral de sucessão, para justificar a imputação da responsabilidade pelas obrigações sancionatórias.

E essa identificação tem relevância no sentido de que as decisões não analisaram, isoladamente, assim como o próprio STJ, em seus enunciados do Recurso Repetitivo ou da súmula, a questão da diferenciação da sucessão de multas de ofício e multas qualificadas. Em tese, haveria um campo de aplicação da regra do art. 137 do Código Tributário Nacional, exigindo, para imputar a responsabilidade pela sanção (direta ou por sucessão), o elemento subjetivo (dolo), somente existente naquele que praticou a conduta, mas jamais identificado no sucessor não relacionado por poder de gestão, co-participação ou controle. As decisões, como dito, por identificarem outros elementos (que justificaram a qualificação da multa), não enfrentaram essa questão de forma objetiva.

Não tratando diretamente do tema de sucessão das multas nas operações empresariais, mas da pessoa física, o CARF, como se verificará a seguir, entende, de forma pacífica, pela não sucessão de eventuais multas punitivas, por força da individualização das penas, mas tão somente da multa de caráter formal, previstas no art. 49 do Decreto-Lei 5.884, de 23 de setembro de 1.943⁷³. Essa mesma diferenciação clara adotada para o imposto sobre a renda pessoa física não foi feita para a tributação das pessoas jurídicas (sucessão empresarial).

3. Base jurisprudencial: CSRF/02-02.596;1402-001.876; 9303-002.264; 1302-001.687; 1302-001.523; 1302-001.521; 1402-001.789; 2202-002.712; 3801-005.248; 2402-004.003; 1402-001.943; 1201-001.190; 2201-002.666; 2403-002.545; 2202-002.913; 1101-000.513; 2101-01.095; 1302-00.389; 1101-001.010; 1103-000.972; 2202-002.712; 1402-001.601.

71. REsp 923012 MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1ª Seção, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010 e REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008.

72. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

73. Decreto-Lei 5.884/1943, art. 49. Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração para os exercícios anteriores, ou o fêz com omissão de rendimentos, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido da multa de mora de 10 %.

A não aplicação de multa de ofício e de sua qualificação na sucessão por morte⁷⁴

O antigo Conselho de Contribuinte e o atual CARF expressaram inúmeras vezes e de forma pacífica o entendimento de que não cabe a aplicação da multa de ofício, e por consequência, da qualificação da multa de ofício, para os sucessores no caso de morte, quando o lançamento tributário é realizado após a ocorrência da morte.

Fizemos a pesquisa em 27/01/2016 e colocamos os termos “multa” e “espólio”. As datas colocadas foram janeiro de 2000 a dezembro de 2015. Foram registrados 66 acórdãos. Ao analisarmos as ementas indicadas nos quadros, todos os acórdãos indicavam pela não aplicação da multa de ofício (sem registros específicos para a qualificada) para os sucessores a qualquer título.⁷⁵

A base de nossa pesquisa são os acórdãos citados neste item.

A grande maioria dos Acórdãos versa sobre o Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

O Acórdão CSRF/04-00.823 em sua ementa reproduz o entendimento uníssono do tribunal administrativo: “O ordenamento jurídico estabelece que a responsabilidade do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio é pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha, da adjudicação ou da abertura da sucessão, não havendo dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício em casos como este, no qual a ciência do auto de infração se deu em momento posterior à morte do *de cujus*”.

Os Acórdãos, de forma geral, se fundamentam no fato de que o artigo 131 do CTN, em seu inciso II, indica que o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro são responsáveis pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha. Por corolário, os julgados indicam que não há dispositivo legal que fundamente a exigência da multa de ofício ou da multa de ofício qualificada para os sucessores a qualquer título.

Neste sentido citamos os Acórdãos 102-45.921, 104-20.477, 106-15.703, 104-22.960, 2801-01.362, 2802-00.642, 2801-01.542, 2201-01.148, 2802-000.939 e 2801-002.257.

Ademais, alguns Acórdãos trazem também, como fundamento para não aplicação das multas aos sucessores por morte, o princípio constitucional que enuncia que nenhuma pena passará da pessoa do infrator (CF, artigo 5º, inciso XLV), como é o caso dos Acórdãos 102-46.294 e 2202-002.913.

Interessante verificar que no Acórdão 203-07.299, o tema referia-se à Cofins devida por firma individual. No caso o titular da firma individual faleceu e foi lavrado o lançamento relativo à Cofins após a sua morte. Por se tratar de firma individual ela se extinguiu com a morte do titular e o fisco passou a exigir os tributos com as respectivas multas do espólio. No citado Acórdão é afastada a multa de ofício, seja em razão do previsto no artigo 131, II do CTN seja em razão do fundamento de que a sanção é pessoal.

Citamos, ainda, três Acórdãos relativos ao Imposto Territorial Rural, em que nos três casos, foi afastada a multa de ofício, porque o lançamento foi cientificado para o espólio, ou seja, a ciência do lançamento ocorreu após o falecimento do *de cujus*, mas era relativo a fatos anteriores a sua morte. Acórdãos 2101-002.268, 2202-00.650 e 9202-002.904. Os três julgados trazem como fundamento a ausência de dispositivo legal que autorize a cobrança

74. Este item foi escrito por Susy Gomes Hoffmann.

75. Pesquisamos também os termos “multa”, “qualificada” e “espólio” e não foram encontrados Acórdãos.

da multa do sucessor, nos casos de sucessão por morte, quando os fatos ocorreram enquanto o *de cujus* era vivo, mas o lançamento tributário tenha ocorrido após a sua morte.

Enfim, o tema é pacífico no CARF no sentido de que não cabe a aplicação da multa de ofício ou de sua qualificação para os sucessores a qualquer título, no caso de sucessão por morte, para os fatos ocorridos antes da abertura da sucessão, mas lançados após o evento da sucessão.

A aplicação do art. 112 do CTN e do princípio do *in dubio pro reo* nos julgamentos de multa qualificada pelo CARF⁷⁶

1. Síntese

O artigo 112, do Código Tributário Nacional, materializa o denominado *in dubio pro reo* no direito tributário sancionatório. Segundo esse comando, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A dúvida - seja quanto aos fatos, quanto ao sujeito ou quanto ao conteúdo normativo -, resultará sempre num problema de subsunção. E assim tem sido encarado o tema pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), numa abordagem genérica do art. 112, do CTN, centrada principalmente na presença/ausência dos elementos fáticos autorizadores da multa qualificada e do dolo do agente, requisitos usualmente contidos no termo “*evidente intuito de fraude*”.

Com efeito, é substancialmente grande o número de decisões que apenas remetem à ausência ou à presença do “*evidente intuito de fraude*”, quando do julgamento da qualificação da multa, sem atrelar essa justificativa ao comando inserido no art. 112⁷⁷. Logo, num significativo número de casos, o conteúdo normativo desse enunciado é aplicado sem a identificação expressa do seu fundamento legal no âmbito do direito tributário.

Em outras palavras, seu conteúdo teleológico (*norma de julgamento que direciona o juiz a decidir em favor do contribuinte no caso de dúvida*) não é olvidado nessas situações; uma vez que, em sendo constatada a carência de elementos probatórios que evidenciem o intuito fraudulento, as decisões do CARF são sempre pela desqualificação da multa.

Não obstante, a utilização do art. 112, do CTN, e do princípio do *in dubio pro reo* (ou como alguns julgados preferem *in dubio pro contribuinte*), como fundamentos expressos da *ratio decidendi* que versa sobre a desqualificação ou a qualificação da multa de ofício aos poucos vem sendo ampliada no âmbito do CARF.

Além dessa questão relacionada à aplicação do art. 112, alguns outros também merecem destaque, sobretudo no que diz respeito à aplicação do dispositivo nos casos em que há empate da votação sobre a qualificação (ou o agravamento) da multa, hipótese na qual a dúvida do órgão julgador é materializada matematicamente. Nesses casos, o empate

76. Este item foi escrito por Rafael Pandolfo.

77. Nesse sentido, ver os acórdãos n. 1102-000.835, 104-22.177, 1103-00.517, 2101-000.386, 1103-000.749, 1401-001.222, 1401-001.214, 3402-00.673, 1301-001.798, 9101-002.065, 3201-001.919, 1401-001.410, 2101-002.702, 2202-003.019, 2202-003.008, 1103-000.904, 2802-003.286 e 2101-002.632.

afastaria o voto de qualidade do Presidente da Turma; prevalecendo, portanto, o entendimento mais favorável ao contribuinte.

2. Inaplicabilidade do art. 112, do CTN, no exame da multa qualificada: ausência de dúvida do julgador quanto à existência de evidente intuito de fraude

Há casos em que a aplicação do *in dubio pro reo* foi aventada em recurso pelo contribuinte, mas não foi reconhecida pelo CARF. Nesses julgados, os Conselheiros entenderam que as disposições do art. 112, CTN, são inaplicáveis, sempre que as provas dos autos forem suficientes para o julgador formar sua convicção quanto à existência de fraude. Isto é, na ausência de dúvidas quanto à natureza, enquadramento, circunstâncias do fato imputado ou quanto à extensão dos seus efeitos, não há como ser aplicada a interpretação benigna.

A exemplo desses julgados, cita-se o acórdão n. 2202-002.857⁷⁸, proferido pela 2ª Turma de Julgamento da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento em 04 de novembro de 2014, de lavra do relator Conselheiro Fabio Brum Goldschmidt, cuja ementa transcreve-se: “*INTERPRETAÇÃO DE PENALIDADE FAVORAVELMENTE AO CONTRIBUINTE. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE. Estando os fatos que determinaram a aplicação da multa qualificada devidamente identificados, não restando dúvidas do enquadramento da situação de fato ao tipo previsto na lei, inaplicável o art. 112 do CTN.*”

Dessa forma, uma vez que a norma entabulada no art. 112 se presta a estipular um parâmetro de resolução em situações em que se encontra presente a dúvida razoável, sua incidência resta prejudicada sempre que o julgador estiver convencido da existência de fraude.

3. Aplicabilidade do art. 112, do CTN, no exame da multa qualificada

3.1. Dúvida razoável e prova de conduta dolosa

A dúvida razoável é o elemento que no direito tributário sancionatório deve (ou deveria) indicar ao julgador que, em havendo mais de uma possibilidade no horizonte interpretativo, aquela que for mais benéfica ao *réu/contribuinte* (sujeito ao qual se imputa a realização de um ato ilícito, contrário ao ordenamento jurídico, em uma relação de direito público) deve prevalecer sobre as demais. É o que preconiza o princípio do *in dubio pro reo*, as vezes chamado de *in dubio pro contribuinte*, cuja previsão normativa no campo tributário encontra-se no art. 112, do CTN.

Dessa forma, os acórdãos do CARF, em cujas *ratio decidendi* o art. 112 é expressamente mencionado como fundamento na desqualificação da multa de ofício, firmam entendimento de que, em face de dúvida, deve o julgador adotar sempre a opção mais benéfica ao contribuinte. Ou seja, havendo dúvida quanto ao preenchimento dos requisitos da qualificação da multa, o julgador deve optar pela multa menos gravosa, desqualificando a multa de ofício e reclassificando-a para o patamar de 75%.

78. Nesse sentido, ver também os acórdãos n. 3402-002.609, 3402-002.608, 1202-001.060, 3102-01.221 e 3402-002.607.

A ementa do acórdão n. 1803-00.008⁷⁹, proferido em sessão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (antigo modelo orgânico do CARF), realizada no dia 18 de março de 2009, orienta nesse rumo. A relatoria é do Conselheiro Luciano Inocêncio dos Santos. Vejamos: *MULTA QUALIFICADA. A caracterização de uma conduta dolosa deve ser comprovada de modo irrefutável, pois a existência de mais de uma possibilidade, "per si", de interpretação acerca da subsunção dos fatos as normas que cominam a aplicação de penalidade, no sentido de incidir a multa de ofício qualificada ou não, nos remete as regras de interpretação das normas tributárias previstas no próprio CTN (art. 107), que determinam a aplicação da regra mais favorável (art. 112) ao acusado (contribuinte).*

No caso, a dúvida dos julgadores pairou sobre a natureza e circunstâncias materiais do fato, bem como sobre a natureza e extensão dos efeitos desses fatos (inciso II do art. 112, do CTN). Vale lembrar, contudo, que a dúvida razoável pode ser em relação a quaisquer das hipóteses previstas no art. 112, do CTN. Logo, a multa qualificada pode ser afastada também em função da presença de dúvida concernente à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (inciso IV do art. 112)⁸⁰.

3.2. Desempate pelo voto de qualidade X *in dubio pro reo*

O tema é novo e foi suscitado no CARF no acórdão n. 2202-002.535⁸¹, julgado em 20 de novembro de 2013, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, quando o Conselheiro Rafael Pandolfo, em declaração de voto, suscitou questão de ordem relativa à aplicação do *in dubio pro reo*, em função de empate na votação do agravamento da multa⁸².

Embora vencido, o voto do Conselheiro consigna que o desfecho do empate num órgão colegiado dependerá sempre da natureza da relação jurídica que se examina. Quando estivermos diante de exame de uma obrigação tributária, teria aplicação o art. 54, do Regimento Interno do CARF então vigente, (desempate pelo voto de qualidade dos Presidentes das Turmas - Conselheiro Fazendário). Entretanto, em se tratando de matéria tributária sancionatória (qualificação e agravamento da multa de ofício, por exemplo) a dúvida do órgão é matematicamente comprovada pelo empate, o que demanda a adoção do tratamento mais benéfico ao contribuinte, conforme prescreve o art. 112, do CTN.

Seja pelo Princípio da especialidade, seja pelo Princípio da hierarquia normativa, entendeu-se que a prevalência do art. 112, do CTN, sobre o art. 54, do RICARF, deveria ser levada em conta, de modo que a dúvida do colegiado deveria ser resolvida em favor do contribuinte.

A conclusão esposada no voto assentou-se na a) diferenciação estrutural entre as normas que estipulam obrigações tributárias e aquelas de cunho sancionatório e b) no cânone interpretativo prescrito pelo direito para cada caso.

79. Nesse sentido, ver também os acórdãos n. 2403-002.988, 101-95.651, 1103--001.179, 1803-00.033, 2403-002.987, 1402.-001.954, 2301--002.066 e 1401--001.201 (voto vencido).

80. Nesse sentido, ver o acórdão n. 202-17.256.

81. O Princípio do *in dubio pro reo* também foi mencionado nos acórdãos n. 1201-003.57 e 1302-000.89.

82. Note-se que o caso não tratava da qualificação da multa de ofício. Não obstante, os fundamentos aventados durante a discussão, sem sombra de dúvida, aplicar-se-iam também aos casos em que o empate na votação se dá em torno da qualificação da multa.

Consignou o entendimento vencido que, as obrigações tributárias decorrem de eventos previstos em normas abstratas e genéricas dotadas de estrutura específica, qual seja: o antecedente normativo (descriptor) identifica uma conduta lícita e o conseqüente (prescritor) estabelece um vínculo obrigacional (pecuniário). As obrigações sancionatórias (multas), por sua vez, decorrem de fatos que guardam correspondência normativa distinta. Isso porque, ao contrário das hipóteses normativas tributárias, as hipóteses sancionatórias utilizam moldura normativa em cujo antecedente (descriptor) encontra-se prevista uma conduta ilícita.

Assim, a propósito da amplitude dos critérios interpretativos a serem utilizados pelos aplicadores da legislação tributária, verificar-se-ia que as obrigações tributárias devem seguir o regime positivado pelo art. 108, do CTN, ao passo que, na aplicação das sanções, deveriam ser seguidos os preceitos contidos no art. 112, do CTN.

Em suma, enquanto a intrasubjetividade da dúvida nos julgamentos monocráticos pode fazer com que o tema relativo ao *in dubio pro reo*, no mais das vezes, fique adstrito a um problema de fundamentação válida, que retrate a convicção a respeito dos fatos e da legislação que estabelece a consequência aplicada, sua manifestação nos órgãos julgadores colegiados seria latente, explícita e objetivamente retratada pelo quórum da votação. Ou seja, o empate na votação a respeito de uma das matérias elencadas pelo art. 112, do CTN, traz à tona o comando específico que determina a decisão em favor do acusado, diante da dúvida razoável materializada objetivamente pelo quórum de votação.

Todavia, esse entendimento restou afastado no acórdão n. 2202-002.535. Pelo voto de qualidade, a Turma firmou o posicionamento de que (i) não há no Regimento Interno do CARF previsão de tratamento diferenciado em função da natureza do crédito tributário que está sendo julgado - seja ele decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal ou oriundo de multa sancionatória administrativa por descumprimento de dever instrumental, e; que (ii) as multas administrativas sancionatórias não podem ser tratadas de modo equivalente a sanções penais, não sendo aplicável àquelas o mesmo regime jurídico ao qual estas estão sujeitas, especialmente, em razão da ausência de respaldo legal nesse sentido⁸³.

4. Conclusão

Grande parte das decisões do CARF utilizam o conteúdo normativo e teleológico do art. 112, do CTN, quando do julgamento de questões que envolvam a aplicação de multas pela fiscalização (qualificação e agravamento da multa, por exemplo); sem, contudo, referir expressamente o fundamento legal do princípio do *in dubio pro reo/contribuinte* no âmbito do direito tributário (art. 112).

Dessa forma, multa qualificada é mantida ou afastada se constatada a presença ou a ausência, respectivamente, do *evidente intuito de fraude*. Todavia, em havendo dúvida no tocante à existência de fraude ou sonegação, as turmas do CARF têm entendido pela interpretação mais favorável ao contribuinte, ou seja, aquela que culmina na aplicação da penalidade menos gravosa.

83. Entendimento consignado no voto vencedor do Conselheiro Antônio Lopo Martinez.

Já nos casos em que o art. 112 expressamente faz parte da *ratio decidendi* dos julgamentos, suas disposições têm sido utilizadas para a solução de casos envolvendo *dúvida razoável* e *desempate da votação pelo voto de qualidade*.

Quanto à *dúvida razoável*, a indecisão do julgador pode se dar tanto quanto aos fatos, quanto ao sujeito ou quanto ao conteúdo normativo dos dispositivos que fundamentam o lançamento tributário. Nesses casos, os Conselheiros reconhecendo a existência de mais de uma possibilidade no horizonte interpretativo, julgam em favor daquela que for mais benéfica ao *reó/contribuinte*.

Por fim, verifica-se a existência de discussão sobre a necessidade de se observar as disposições do art. 112 quando houver o empate nos julgamentos colegiados acerca da aplicação de multas. Tal controvérsia, em que pese sua relevância para a promoção de julgamentos mais justos, ainda foi pouco debatida no âmbito do CARF, sobretudo em razão da sua atualidade. Espera-se, contudo, que o Novo CARF possa enfrentá-la em outras ocasiões, o que ensejará à criação de uma jurisprudência específica sobre o tema.

Base Jurisprudencial: 1803-00.008, 101-95.651, 1302-00.089, 1201-00.357, 2202-002.535, 1202-001.060, 3402-00.673, 3102-01.221, 2301--002.066, 1102-000.835, 104-22.177, 1103--00.517, 2101-000.386, 1103-000.749, 1401-001.222, 1401--001.201, 1401-001.214, 1402--001.954, 2202-003.019, 1301--001.798, 1103--001.179, 9101-002.065, 3201--001.919, 1401-001.410, 2101-002.702, 202-17.256, 2202-003.008, 2802-003.286, 2202-002.857, 3402-002.609, 2101-002.632, 1803-00.033, 3402-002.608, 3402-002.607, 2403-002.988, 2403-002.987, 1103-000.904.

Efeitos da alteração de jurisprudência e a aplicação ou manutenção de multas qualificadas⁸⁴

Apresentação do problema

Este trabalho objetiva apresentar o encaminhamento que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem dado a processos nos quais se discutem eventuais consequências de alteração de entendimentos jurisprudenciais ao longo do tempo, especialmente em relação à caracterização dos requisitos para a qualificação da multa de ofício.

A problemática enunciada será analisada a partir de casos concretos identificados, em acórdãos previamente selecionados, nos quais se identificou o tratamento do tema de forma direta e relevante. Identificamos poucos acórdãos que enfrentaram o tema de forma concreta e objetiva, mas dada a importância do tema, entendemos importante fazer a referência a estes julgados neste artigo.

Informamos que a pesquisa direta no site do CARF com os termos “alteração”, “jurisprudência”, “multa” e “qualificada” não trouxe qualquer resultado. Os três acórdãos estudados neste item foram trazidos pelas discussões realizadas entre os integrantes do grupo de autores da totalidade deste artigo. Porém, entendemos que estes três acórdãos representam as duas correntes interpretativas existentes no CARF e mostram o dissenso sobre o tema.

84. Este item foi escrito por Fernando F. Castellani.

A posição do CARF

O ponto central da questão a ser tratada refere-se ao tratamento dado às situações em que o sujeito passivo pratica atos concretos, objetivos e declarados, lastreados em interpretação possível à época dos fatos, decorrente de divergência jurisprudencial, e os efeitos de posterior pacificação em sentido contrário ao adotado sobre a caracterização dos requisitos para a qualificação de multa de ofício.

De maneira breve colocamos que a Lei 9.430/96, em seu art. 44, §1º, estabelece como requisitos para a qualificação da multa de ofício, a presença dos elementos constantes do art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. Esta lei, por sua vez, elege como elementos necessárias à qualificação, a caracterização de sonegação, fraude ou conluio.

Tratando-se de situação em que os atos jurídicos praticados não são omitidos ou ocultados, teremos como enquadramento possível a fraude, prevista o art. 72 da citada lei.

Nos termos do diploma, caracteriza-se fraude como “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou evitar ou diferir o seu pagamento”⁸⁵.

De sua leitura, identifica-se com relativa clareza a exigência do aspecto subjetivo doloso, ou seja, vontade consciente para a prática do ato com a intenção definida de impedir ou retardar tributação. A interpretação do dispositivo parece não suscitar dúvida, tanto que a jurisprudência administrativa, retratada pela Súmula CARF n. 14, e indicada várias vezes neste artigo, é no sentido de que a simples omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

O elemento *evidente intuito de fraude*, no contexto da presente análise, é contestado nas hipóteses de existência de dúvida interpretativa, inclusive jurisprudencial, a época dos fatos geradores considerados. Nos julgados analisados, indagou-se se a existência de correntes possíveis sobre a interpretação dos fatos poderia ser um elemento caracterizador de boa-fé ou, ao menos, hipótese de afastamento do potencial conhecimento da ilicitude ou erro de proibição.

Importante perceber o núcleo da discussão. Existindo clareza na demonstração dos fatos praticados (o que afasta qualquer indicação de simulação ou dissimulação) e dúvida concreta e identificável sobre a interpretação dos fatos (caracterizada por decisões em sentidos diversos à época dos fatos), ao menos em tese, o contribuinte poderia adotar corrente contrária aos interesses da administração tributária, sem que isso configura-se o evidente intuito de fraude exigido pela lei. Obviamente, caracterizaria uma ação visando a diminuição da tributação, passível a autuação para a cobrança do tributo evitado e seus acréscimos, inclusive sancionatório, mas jamais a qualificação decorrente de fraude.

Existe, portanto, a identificação de duas correntes interpretativas, em sentidos opostos. A primeira, aplica a dúvida jurisprudencial interpretativa como elemento inibidor do conhecimento da potencial ilicitude dos fatos, assim como erro de proibição, com o consequente afastamento do evidente intuito fraudulento e a qualificação da multa de ofício. A segunda, entende que tal dúvida não impede a caracterização de fraude

85. Lei 4.502/64, art. 72.

justificadora da qualificação, devendo, esse possível erro de proibição, ser analisado somente na esfera judicial, mas não na administrativa.

As correntes indicadas constam de acórdãos selecionados, todos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que mostram, claramente, o dissenso.

Nos acórdãos n. 9202-002.063 e 9101-001.625, identifica-se claramente na decisão a interpretação no sentido de que a existência da dúvida interpretativa, à época da prática dos atos, é elemento suficiente para a imputar, no sujeito passivo, crença de licitude de sua conduta, o que caracterizaria, para o sistema jurídico sancionador, o afastamento do chamado potencial conhecimento da ilicitude, requisito do elemento culpabilidade. Aplicou-se, ainda, o art. 112 do Código Tributário Nacional, no sentido de interpretação mais favorável ao sujeito passivo em relação à caracterização da infração, por força da dúvida existente. Cogitou-se, também, como fundamento para o afastamento da qualificação, a possibilidade de aplicação da remissão legal de multa, desde que prevista em lei, nos casos de erro escusável do sujeito passivo.

Vale destacar que os casos analisados retratavam fatos geradores ocorridos por volta do ano 2000 e o julgamento final mais de uma década depois. Inclusive destacou-se que à época dos fatos, existia relevante jurisprudência favorável em relação a chamada elisão fiscal lícita, pela simples escolha de alternativas jurídicas possíveis para a diminuição da tributação, ainda que não retratassem de forma absoluta o objetivo visado. Destacou-se, ainda, que eram situações nas quais não havia dúvida ou mesmo ocultação acerca dos fatos praticados.

Em sentido diametralmente oposto, o Acórdão n. 9101.001-942, de maneira direta, concluiu que a escolha de formas jurídicas, ainda que lícitas, mas em desacordo com a real intenção do sujeito passivo, são sempre caracterizadoras de fraude, independente da existência das dúvidas interpretativas expressivas. Adotou-se um conceito de fraude amplo, no qual a simulação e o intuito fraudulento estariam configurados.

Expressamente decidiu-se que a existência do potencial erro de proibição sobre a ilicitude do fato, por parte do sujeito passivo, não afasta o dolo necessário à qualificação da multa, mas somente poderia, em tese, ser considerado para a dosimetria da pena na esfera judicial, jamais na esfera administrativa.

Conclui-se, por fim, que a matéria não é pacífica no CARF. Identifica-se, nos julgados, a questão da alteração da jurisprudência como um elemento enfrentado e considerado, mas sem consenso acerca dos efeitos sobre a sanção, apesar de reconhecer-se, em quase totalidade das vezes, que a dúvida jurisprudencial influencia o sujeito passivo e suas decisões. A dúvida é no sentido de ser esse elemento suficiente ou não para o afastamento do dolo, necessário à caracterização da fraude necessária à qualificação da sanção.

Conclusões deste relatório

O tema da qualificação da multa foi tratado neste artigo por meio de subtemas eleitos pelo grupo de pesquisadores como os principais para o conhecimento das posições dos julgados sobre o grande tema da multa qualificada.

Verificamos que há divergências especialmente quanto ao entendimento sobre a caracterização de uma conduta sobre ser típica para a aplicação da qualificação da multa.

Constatamos que os julgados tendem a aceitar ou a não aceitar a qualificação da multa a depender da verificação dos seguintes critérios: a) relato específico no lançamento para tipificar a conduta infracional; b) a tipicidade da conduta; c) as provas acerca da conduta infracional.

Ao analisarmos os julgados não unânimes sobre o tema da aplicação da qualificadora, constatamos que a divergência mais aparente é com relação à tipicidade da conduta.

No que se refere ao subtema da presunção, a conclusão é de que o fundamento da presunção que é suficiente para exigir o tributo com a aplicação da multa de ofício e juros, não é suficiente para determinar a aplicação da multa qualificada.

Na questão relativa à conduta reiterada do contribuinte, se este fato da “reiteração” é suficiente para qualificar a multa, verificou-se que não há um posicionamento pacífico no CARF. Neste tema verificou-se que, em regra geral, não é a reiteração em si que pode autorizar a qualificação da multa, mas as circunstâncias de cada caso aliadas ao tipo da conduta que foi reiterada.

Para o subtema da aplicação da multa qualificada nos autos de infração de IRRF por pagamento sem causa, constatou-se que o fato do pagamento sem causa, isoladamente, não pode ser o fundamento da aplicação da qualificadora, sendo necessário comprovar o intuito de fraude.

Para o tema da responsabilidade na sucessão empresarial para as multas qualificadas foi constatado que há poucos julgados que abordam especificamente este tema, pois nos casos analisados verificou-se que o critério determinante nos julgados foi a análise do cabimento ou não da responsabilidade por sucessão, independentemente, da existência de multa qualificada.

Para os casos de sucessão por morte, a pesquisa apontou que é pacífico no CARF que não cabe aplicação da multa de ofício ou de sua qualificação, para os sucessores a qualquer título, no caso de sucessão por morte, para os fatos ocorridos antes da abertura da sucessão, mas lançados após o evento da sucessão.

Quanto à aplicação da previsão do artigo 112 do CTN, isto é, aplicação do princípio do “in dubio pro reo” para afastar a qualificação da multa, a pesquisa apontou que o entendimento do CARF que se os fatos estão bem qualificados, não restando dúvidas quanto ao enquadramento da situação de fato, não é aplicável o artigo 112.

Outro tema conexo é a aplicação do artigo 112 nos casos de o julgamento se resolver pelo voto de qualidade, pois neste caso, poderia estar demonstrado que há dúvidas entre os julgadores sobre a conduta infracional e a dúvida deveria ser resolvida a favor do contribuinte; porém o entendimento que existe atualmente é que não há previsão no regimento para este tipo de entendimento de que não equivalência entre a sanção penal e as multas administrativas.

E, para o tema dos efeitos da alteração da jurisprudência quanto ao fato típico do tributo e a aplicação da multa qualificada, a pesquisa mostrou que o CARF poucas vezes enfrentou tal tema, e quando o enfrentou os julgamentos indicam a falta de unanimidade no julgamento, pois os julgados sempre foram resolvidos pela maioria dos votos e há entendimento para as duas vertentes possíveis.

Enfim, verifica-se que o tema da multa qualificada mescla questões de direito e de fato, trazendo, em muitos casos, muita controvérsia, especialmente quanto à definição do fato típico infracional ensejador da qualificação da multa.

DECADÊNCIA

AUTORES

ANDRÉA MEDRADO DARZÉ (COORDENADORA)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

FLAVIO DE SÁ MUNHOZ

MARIA INÊS MURGEL

SUSY GOMES HOFFMAN

1. Considerações iniciais

A despeito de não se tratar de matéria nova, o tema do prazo de decadência do direito do Fisco para constituir o débito tributário se mantém atual no âmbito do contencioso administrativo federal. Com efeito, muitos são os problemas que atormentam os aplicadores do direito na delimitação de parâmetros firmes para segregar os casos que devem ser disciplinados pelo artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, daqueles que devem se manter sob a égide do artigo 173 deste diploma legal.

Para que se tenha uma noção da gravidade do problema que anunciamos, ao lançarmos o termo “decadência” no *site* de pesquisas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com data inicial em 01/1970, são identificados nada menos que, aproximadamente, 30.000 acórdãos enfrentando a matéria.

Essa realidade se deve, em muito, à decisão proferida no Recurso Especial n. 973.733-SC, em 12 de agosto de 2009, pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do então Ministro Luiz Fux, pelo rito dos recursos representativos de controvérsia, previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil. Como teremos a oportunidade de melhor explicar a seguir, este julgado reacendeu, no âmbito do CARF, a controvérsia até então já pacificada em duas Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e no Pleno, por meio de julgamento de Recursos Extraordinários (previstos em regimentos anteriores) a respeito dos requisitos essenciais para a aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Como se verá a seguir, apesar da posição consolidada, o tema nunca foi unânime entre os Conselheiros.

A proposta do presente trabalho é justamente analisar os julgados tanto do Conselho de Contribuintes, como do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre este tema tão palpitante que é a decadência do direito do Fisco, a fim de identificar as posições existentes sobre a matéria, dando especial enfoque a três subtemas, que foram selecionados por nos parecer os pontos de maior conflito jurisprudencial. São eles: (i) termo inicial do prazo de decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação; (ii) prazo de decadência para o aperfeiçoamento do lançamento procedido em diligência, com a reabertura de oportunidade para o contribuinte aditar sua defesa; e (iii) alteração do termo inicial para a contagem do prazo decadencial em decorrência da entrega, pelo contribuinte, de declaração retificadora que altere características dos fatos geradores antes informados ao Fisco por meio de declaração originária

Vale reafirmar que nosso objetivo não é apresentar nossa opinião sobre o tema, mas apenas e tão somente fornecer o leitor um panorama da jurisprudência, identificando os diferentes posicionamentos existentes.

Em razão do grande número de acórdãos sobre o tema da decadência, esclarecemos que a nossa pesquisa não foi exaustiva. Vamos apresentar as principais correntes em cada um dos subtemas apontados e acórdãos representativos destas correntes.

Segue a lista de acórdãos pesquisados:

Tema 3 – Decadência
Palavras-chave: “decadência”, “diligência”, “lançamento aperfeiçoado” e “termo final deslocado”.

99.000.177	1803-001.673	9101-00.220
3.202.001.470	1803-002.047	9101-000.901
101-93.146	195.-0112	9101-001.909
102-48.164	201-74.129	9101-001909
103-09.364	204.02.115	9101-002.118
103-12.195	2101-002.633	9101-01.112
103-19.529	2301-003.972	9202-001.318
104-20.361	2301-004.345	9202-001.881
104-22.195	2402-004.088	9202-01.123
106-10.205	2402-004.090	9202-02.322
107-01.918	2801-00.266	9303-00.078
107-06.061	2801-00.267	9303-00.983
108-01.971	2802-002.700	9303-000.893
1101-001.013	2802-002.701	9303-002.793
1102-001.044	302-33.301	9303-003.162
1102-001.066	302-38450	9303-01.423
1102-001.067	3201-001.798	9900-000.226
1103-000.648	3202-00.010	9900-000.275
1201-001.043	3401-001.682	9900-000.276
1201-001.218	3403-001.922	9900-000.867
1401-001.041	3403-003.172	9900-000.923
1402-000.873	3804-00.013	CSRF 01-3215
1402-001.360	3804-00.089	CSRF 04-00.360
1802-00.235	3804-00.090	

2. Breve histórico sobre o posicionamento do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o início do prazo de decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Como colocado, o tema da decadência, desde o início do Conselho de Contribuintes, assumiu papel extremamente relevante, tanto que, ao lançarmos o termo “decadência” no *site* de pesquisas do CARF, com data inicial em 01/1970, são identificados mais de 30.000 acórdãos enfrentando a matéria.

O acórdão mais antigo que está publicado no citado *site* refere-se a um julgado ocorrido em 07 de agosto de 1989: o Acórdão n. 103-09.364, porém que não trata especificamente do assunto aqui discutido. O primeiro acórdão que enfrenta efetivamente o assunto objeto deste histórico, isto é, a contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o Acórdão n. 103-12.195, cujo julgamento ocorreu na sessão de 29 de abril de 1992.

Interessante notar, já neste citado acórdão, que o presente tema começou a provocar acirradas discussões no então Conselho de Contribuintes, quando se iniciaram os julgamentos referentes lançamentos dos anos de 1983 em diante, especialmente porque muitos julgadores passaram a entender que o Decreto-lei n. 1.967/82 teria transformado o lançamento do IRPJ de lançamento por declaração para lançamento por homologação.

Este acórdão indica que o tema não era pacífico desde o seu nascituro, pois a votação no caso ocorreu por maioria. No voto vencedor há referência a outro julgado em que já teria sido tomada a mesma posição. Porém, o citado acórdão não se encontra disponível no *site* do CARF.

Em síntese, o Acórdão n. 103-12.195 trouxe pela primeira vez a discussão que é o âmago da questão ora discutida: tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, a regra decadencial deve ser disciplinada pelo artigo 150, §4º, do CTN⁸⁶, contando-se o prazo de 5 anos a partir da ocorrência do fato gerador?

A despeito de reiteradas as discussões, não se pode validamente afirmar que houve, seja no Conselho de Contribuintes, seja no atual CARF, unanimidade sobre o presente tema. Demonstraremos, por meio de alguns julgados, esta diversidade ao longo dos anos, dando mais ênfase aos julgados iniciais, posto que, uma vez colocada a discussão, os acórdãos repetiram, com especificidades de cada voto, as posições principais apresentadas.

Para indicar que o tema era controvertido, citamos o Acórdão n. 107-01.918, referente à sessão ocorrida em 25/01/1995, no qual, também por maioria de votos, prevaleceu o entendimento de que o prazo decadencial, mesmo em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado.

86. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O Acórdão n. 108-01.971, por sua vez, traz de forma muito didática os dois posicionamentos existentes. O relator vencido José Antônio Minatel descreve em seu voto sua posição doutrinária a respeito do tema, trazendo à colação as razões pelas quais entendia que, nestes casos – os de lançamento por homologação – o prazo decadencial deveria ser disciplinado pelo artigo 150, §4º, do CTN. De outra parte, o redator designado Luiz Alberto Cava Macieira traz posição doutrinária e jurisprudencial em sentido contrário a respeito do tema, justificando seu entendimento no sentido de que a regra a seguir também para os lançamentos por homologação seria a prevista no artigo 173 do CTN⁸⁷.

Como se nota, neste momento inicial, a questão estava centrada em definir se o tributo era sujeito ao lançamento por homologação e se não estava caracterizada a fraude, o dolo ou a má-fé, o prazo decadencial deveria ter como início de sua contagem com a ocorrência do fato gerador.

Nesta linha também deve ser citado o Acórdão n. 302-33.301, no qual a discussão estava mais centrada em definir se o Imposto de Importação está sujeito ao lançamento por declaração ou por homologação. A relatora defendeu que era um tributo sujeito ao lançamento por homologação e, por consequência, sujeito ao prazo decadencial previsto pelo artigo 150, §4º, do CTN.

Pois bem. Após o enfrentamento dessas questões preliminares, a discussão no então Conselho de Contribuintes e que perdurou até o CARF concentrou-se mais na definição de se, tratando-se de lançamento por homologação, automaticamente, estaria o prazo decadencial sujeito ao prazo previsto no artigo 150, §4º, do CTN, já que a homologação tácita seria da atividade da apuração (e não do pagamento); ou, se para ser regulado por referida regra de decadência, além de o tributo estar sujeito ao lançamento por homologação, deveria existir prova do seu pagamento antecipado (ainda que menor do que o entendido como devido pela fiscalização).

Há milhares de acórdãos tratando deste tema. Na primeira linha – a de que basta a natureza do lançamento – citamos, por amostragem, os Acórdãos ns. 107-06.061, 101-93.146, 102-48.164, 104-22.195, 1802-00.235, 195.-0112.

Na segunda posição, defendendo a necessidade de pagamento para o enquadramento na regra do artigo 150, §4º, do CTN, citamos, também por amostragem, os Acórdãos ns. 106-10.205, 103-19.529, 201-74.129, CSRF 01-3215, 204.02.115.

A evolução dos julgados demonstra a tendência para que se firmasse o posicionamento da irrelevância do pagamento antecipado para fins de fixação da regra de decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Com efeito, os julgados da Câmara Superior demonstram que prevalecia no período de 2009 nas suas três turmas a posição de que o pagamento era irrelevante. As Primeira e Segunda Turmas entendiam de forma mais pacífica (com menos diversidade de votos) que o pagamento era irrelevante. A título de exemplo citamos os Acórdãos ns. 9101-00.220 e 9202-01.123. A Terceira Turma, por sua vez, oscilava seu posicionamento a depender da formação. Neste sentido, veja o Acórdão 9303-00.078 em que o colegiado entendeu pela restou configurada a decadência mesmo sem a

87. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

ocorrência de pagamento; já no Acórdão n. 9303-00.983, o entendimento foi pela ocorrência da decadência, mas justamente porque houve prova do pagamento antecipado.

Em 08/12/2009, em sessão do Pleno da Câmara Superior, o tema foi colocado em julgamento, tendo sido vitoriosa a corrente que defendia a irrelevância do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Com efeito, no Acórdão 9900.0177, 10 Conselheiros votaram pela tese vencida enquanto 16 Conselheiros votaram pela tese vencedora, o que só deixa evidente que, mesmo nesta época não se podia falar em de harmonia de entendimento sobre o tema.

Ocorre que, em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do então Ministro Luiz Fux, julgou o presente tema no Recurso Especial n. 973.733-SC, pelo o rito dos recursos representativos de controvérsia, previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil. Neste julgado, restou sedimentado o entendimento pela necessidade de pagamento antecipado para aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do CTN, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Durante o ano de 2010 a repercussão deste julgado do STJ foi sentida no CARF, voltando a estar presente nos julgamentos sobre o tema.

Porém, modificação significativa na jurisprudência veio mesmo com a alteração do Regimento Interno do CARF, promovida pela Portaria n. 586 do Ministério da Fazenda, publicada em 22 de dezembro de 2010, que incluiu o artigo 62-A que determinava que “as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

A partir de então, nos julgamentos envolvendo o tema da decadência, os Conselheiros do CARF se viram obrigados a seguir o que foi julgado pelo STJ no RESP n. 973.733-SC, de tal modo que o pagamento antecipado passou a ser determinante para o enquadramento dos fatos à regra prevista no artigo 150, §4º, do CTN. A título de exemplo sobre a adoção do entendimento do STJ também no contencioso administrativo citamos, por amostragem, os Acórdãos ns. 9303-002.793 e 9303-01.423.

O início da adoção do RESP n. 973.733-SC provocou muita controvérsia nos julgamentos, especialmente sobre a forma de aplicação do referido paradigma, já que a regra do RICARF falava em “reproduzir” e o acórdão do STJ referia-se apenas a um caso de contribuição previdenciária e trazia um erro ao citar o artigo 173, I do CTN. A título de exemplo deste momento inicial de adoção do julgado do STJ cita-se os Acórdãos ns. 9202-001.318 e 9101-01.112.

Ademais, verificou-se que o fato de o RESP tratar exclusivamente de contribuição previdenciária fez com que não fossem analisadas todas as questões que envolvem a aplicação da decadência para os demais tributos.

Assim, desde então o CARF continua com o desafio de aplicar as regras da decadência previstas no CTN (artigo 150, §4º, e artigo 173), em harmonia com o que foi julgado pelo RESP n. 973.733, o que será analisado nos itens a seguir.

Sem dúvidas, desde então, o maior desafio dos Conselheiros vem sendo definir quais são as situações que se enquadram no conceito de classe de “pagamento” referido no RESP n.

973.733, de sorte a continuar autorizando a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, no caso concreto, sem que isso implique violação ao Regimento Interno do CARF.

Identificamos algumas das principais variáveis objeto da presente discussão: (i) pagamento em sentido estrito; (ii) entrega de declaração de ajuste anual; (iii) compensação;; (iv) estimativas mensais; (v) depósito judicial; (vii) saldo credor (IPI e PIS/COFINS); e (viii) base negativa e prejuízo fiscal. Vejamos cada um deles.

2.1. Prazo de decadência nos casos de pagamento em sentido estrito

Com certeza, as situações concretas que provocam menos discussões em torno da definição da possibilidade de aplicação do prazo de decadência prescrito no artigo 150, §4º, do CTN, são aquelas em que o contribuinte traz aos autos comprovante do recolhimento parcial do tributo (DARE, GPS) referente à competência do fato gerador objeto da autuação e sem que tenha sido suscitada atuação com dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, após a publicação do Recurso Especial n. 973.733-SC, jugado sob a sistemática dos recursos representativos de controvérsia, prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, seguida da inserção do artigo 62-A no RICARF - Portaria MF n. 586/10 (atualmente artigo 62, §2º, do novo RICARF – Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015), não se localizam julgados aplicando o entendimento de que o prazo de decadência é contado a partir do fato gerador do tributo sujeito ao lançamento por homologação, mesmo sem prova do seu pagamento parcial.

Pelo contrário, a partir deste marco temporal, todos os julgados afastaram a decadência diante da ausência de prova do pagamento parcial. Neste sentido, citamos por amostragem os Acórdãos ns. 9900-000.226; 9303-003.162; 9900-000.276; 2301-004.345; 9101-000.901; 9900-000.275; 2301-003.972.

É digno de nota que, em muitos desses julgados os relatores fazem ressalva expressa de que antes da alteração do RICARF vinha aplicando o artigo 150, §4º, do CTN, a todos os tributos sujeitos ao lançamento por homologação independentemente da existência de pagamento parcial.

2.2. Prazo de decadência nos casos de recolhimento de estimativas mensais

Assim como na hipótese enfrentada no tópico anterior, a definição do termo inicial do prazo de decadência para a constituição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação nas situações concretas em que o sujeito passivo procedeu ao recolhimento (ainda que parcial) de estimativa é tema que atualmente⁸⁸ provoca pouca discussão no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, posicionando-se a maioria dos Conselheiros pela aplicação do artigo 150, §4º, do CTN. E assim entendem justamente por classificarem o recolhimento da estimativa como espécie de pagamento antecipado. Nesse sentido: 9900-000.867; 1402-001.360; 1103-000.648.

88. Após a publicação do Recurso Especial n. 973.733-SC, jugado sob a sistemática dos recursos representativos de controvérsia, prevista no artigo 543-C do Código de Processo Civil, seguida da inserção do artigo 62-A no RICARF - Portaria MF n. 586/10 (atualmente artigo 62, §2º, do novo RICARF – Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015)

A despeito disso, é possível identificar decisões aplicando o artigo 173 do CTN, mesmo nos casos de recolhimento de estimativas. No voto proferido no Acórdão n. 9202-001.881, o Relator esclareceu os fundamentos para assim decidir:

No entanto, conforme se verifica da Declaração de Ajuste Anual (fls. 252/260), da descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais (fls. 295/297) e dos demonstrativos de apuração (fls. 269/270), não foi recolhido qualquer valor a título de imposto de renda sobre o ganho de capital, exigência esta que é definitiva e autônoma em relação àquela apurada no ajuste anual (razão pela qual os recolhimentos a este relativos não lhe aproveitam para fins de decadência). Logo, aplica-se no presente caso, a teor da exigência regimental acima referida, o disposto no artigo 173, inciso I do CTN, sendo que o início do prazo de decadência se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Entretanto, quando a discussão se desloca para a definição do prazo decadencial para a constituição da multa isolada por ausência ou insuficiência de recolhimento das estimativas a divergência jurisprudencial ganha outras proporções. Com efeito, é bastante dividida a posição dos Conselheiros sobre o presente tema.

Muitos defendem que o prazo permanece sendo regulado pelo artigo 150, §4º, do CTN, por entender que, *a teor do artigo 113, §3º, do CTN, o inadimplemento da obrigação acessória (dever de pagar no vencimento as estimativas) converte-a em obrigação principal*, sujeitando-se, por esta mesma razão, ao mesmo prazo que seria aplicável ao tributo. Nesse sentido: 1401-001.041; 1103-000.648.

Em posição diametralmente oposta, identificam-se aqueles que sustentam que, independentemente da existência de pagamento (parcial ou integral) de algumas estimativas ao longo do exercício, o prazo de decadência para a constituição da multa isolada correspondente é sempre regulado pelo artigo 173 do CTN. Assim entendem esses julgadores por partir da premissa de que não é aplicável o art. 150, §4º, do CTN nesses casos, *já que as multas isoladas não são tributos sujeitos a lançamento por homologação*. Nesse sentido: 1201-001.043; 1102-001.044; 1402-000.873.

2.3. Prazo de decadência nos casos de apresentação de declaração de ajuste anual

Curioso notar que, mesmo após a publicação do Recurso Especial n. 973.733-SC e a introdução do artigo 62-A no RICARF - Portaria MF n. 586/10 (atualmente artigo 62, §2º, do novo RICARF – Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015), relativamente ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, continuam sendo proferidas decisões no CARF usando a apresentação de declaração de ajuste anual como variável relevante para a fixação do prazo de decadência deste tributo.

De fato, é possível identificar uma série de julgados da Segunda Seção do CARF nos quais os Conselheiros afastam o argumento do contribuinte de reconhecimento da decadência do lançamento justamente por entenderem que não houve comprovação nos autos do pagamento antecipado ou da apresentação de declaração de ajuste anual. Nesse sentido, veja Acórdãos ns. 2802-002.700; 2802-002.701.

Com pequenas nuances, a parte da ementa desses julgados foi proferida nos seguintes termos:

(...) DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL FORA DO PRAZO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. O

prazo decadencial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos casos em que não houver pagamento antecipado ou que não haja apresentação da declaração de ajuste anual no prazo, é o do art. 173, I, do CTN.

É certo que em nenhum desses julgados houve o reconhecimento da decadência com fundamento no artigo 150, §4º, do CTN. Entretanto, o uso do disjuntor includente “ou” leva a entender que se houvesse a entrega da declaração de ajuste no caso concreto, aplicar-se-ia este dispositivo legal, independentemente do pagamento.

2.4. Prazo de decadência nos casos de compensação

A contagem do prazo decadencial nos casos de adimplemento parcial da obrigação tributária por meio do instituto da compensação foi e vem sendo alvo de muitas discussões no CARF, sem posicionamento pacífico, valendo mencionar algumas delas⁸⁹.

No Acórdão n. 9303-000.893, julgado pela CSRF, em sessão do dia 27 de abril de 2010, sob a relatoria da Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, o contribuinte foi autuado em dezembro de 2004 em face do não pagamento de PIS dos meses de janeiro de 1999 a dezembro de 2000, para prevenir a decadência, vez que possuía medida liminar que lhe autorizava compensar o PIS daquele período.

O julgamento da antiga Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes reconheceu expressamente que o lançamento não poderia ser realizado com base no artigo 45 da Lei n. 8.212/991, mas entendeu cabível a aplicação do prazo previsto no artigo 173, I, do CTN, sob o argumento de que, como não houve pagamento (por força da liminar que autorizou a compensação), o prazo deveria ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

O processo seguiu, então, para a apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que deu total provimento ao Recurso Especial apresentado pelo contribuinte, por maioria de votos. Foram vencidos os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando (Relatora), Henrique Pinheiro Torres e Rodrigo da Costa Pôssas, que negavam provimento, e designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.

No voto vencido da Conselheira Relatora⁹⁰, ao apreciar a questão da validade da compensação para efeito de deslocar o prazo de decadência do artigo 150, §4º, do CTN, para o artigo 173 do mesmo Código, resta disposto que, não obstante a compensação seja forma de extinção do crédito tributário, tal como o pagamento, deste diferencia-se. Argui que o lançamento é ato privativo da autoridade tributária e, por conseguinte, o artigo que fala de homologação só pode estar referido à homologação do pagamento. Preceitua ainda que as compensações autorizadas por leis preveem a responsabilidade do contribuinte por seus atos e não extinguem o crédito tributário, até que homologadas pela autoridade tributária. Conclui, assim, pela aplicação da norma contida no artigo 173, I, do CTN como o dia a partir do qual se deve contar o prazo quinquenal para exercer o direito de lançar o tributo não pago por ocasião do fato gerador.

Este, contudo, não foi o entendimento que se sagrou vencedor naquela ocasião. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, designado para redigir o entendimento da maioria da

89. A análise restringiu-se ao período compreendido entre janeiro de 2010 a julho de 2015.

90. Formalizado pelo Conselheiro Antônio Carlos Atulim, redator "ad hoc".

Câmara Superior, apresentou entendimento diametralmente oposto⁹¹, afirmando inicialmente que *“a circunstância de ter ou não ocorrido o pagamento é irrelevante para incidência do disposto no §4º do artigo 150 do CTN. Tratando-se de tributo cujo lançamento é por homologação, referido dispositivo assevera que o prazo de cinco anos conta-se da ocorrência do fato gerador”*.

Entretanto, dá continuidade a seu raciocínio afirmando que, *“ainda que se considerasse que há necessidade da ocorrência de pagamento para incidência do disposto no §4º do artigo 150 do CTN, fato é que a compensação tributária consiste em instituto jurídico que, à luz do artigo 156 do CTN, também extingue o crédito tributário, equiparando-se ao pagamento efetivo do tributo”*.

Conclui, então:

Partindo-se do pressuposto de que houve extinção do crédito tributário através da compensação – ainda que não comprovada a sua suficiência e que não formalmente homologada – tendo a autoridade fiscal possibilidade de conhecimento da referida extinção, é imperioso se admitir que a contagem do prazo decadencial, in casu, deve se pautar pelo preceituado no artigo 150, §4º, do CTN, é dizer, tem o seu termo a quo na data da ocorrência do fato gerador.

Essa linha interpretativa foi adotada em julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo mencionar ainda, por explicitar bem a questão, o Acórdão n. 9101-001909, da Primeira Turma daquele Colegiado.

Importante mencionar que, no que tange aos lançamentos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é forte no sentido de que *“os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo”*, não vingando, por conseguinte, o argumento de que o artigo 150, §4º, do CTN, somente se aplicaria aos casos de pagamento. Isto porque a equiparação da compensação com o pagamento é prevista nos próprios Regulamentos do IPI de 1998, 2002 e 2010⁹².

2.5. Prazo de decadência nos casos de aproveitamento de saldo credor

Também nos casos de adimplemento da obrigação tributária por meio de aproveitamento do saldo credor, a definição do prazo decadencial sempre foi alvo de debates no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Após calorosas discussões, foi se sedimentando naquela Casa entendimento no sentido de que o aproveitamento do saldo credor de tributo equivale a pagamento, sendo hábil, por conseguinte, para deslocar a contagem do prazo decadencial para a regra do §4º do artigo 150 do CTN.

No Acórdão n. 3403-003.172, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção analisou situação na qual foi lavrado auto de infração contra o contribuinte para a exigência de Imposto sobre Produtos Industrializados que teria deixado de ser pago em virtude da

91. Vale mencionar que o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda renunciou ao cargo, fato que inviabilizou sua assinatura no e-processo. Assim sendo, o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho foi designado para redigir o voto vencedor. Contudo, pelo fato de o Ex-Conselheiro ter deixado a minuta de seu voto pronta, este foi reproduzido, na íntegra, pelo Conselheiro designado.

92. Destaque para o Acórdão 3202.001.470, da 2a. Turma Ordinária da 2a. Câmara da 3a. Seção e Acórdão 3402-001.903, Relator Fernando Luiz da Gama Lobo D Eça.

utilização indevida de créditos básicos, referentes a aquisições de empresa optante pelo Simples.

O contribuinte alegou a decadência do direito à constituição do crédito com base no artigo 150, §4º, do CTN, por ser o IPI um imposto sujeito a lançamento por homologação. A DRJ entendeu que como houve pagamento no 1º decêndio de junho/2000; 1º decêndio de julho/2000; 1º decêndio de agosto/2000; 1º e 2º decêndios de setembro/2000; e, 2º e 3º decêndios de outubro/2000, houve antecipação do pagamento, sendo, então, que a decadência computa-se do fato gerador, em conformidade com o artigo 150 do CTN. Isso porque o contribuinte foi cientificado do lançamento em 02 de dezembro de 2005.

Porém, para os fatos geradores do 2º e 3º decêndios de agosto de 2000, 3º decêndio de setembro de 2000; e, 1º decêndio de outubro de 2000, em que não foram feitos pagamentos através de DARF em função do saldo credor apurado, a DRJ entendeu que a regra de decadência conta-se com base no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por sua vez, entendeu, à unanimidade de votos, que *“a dedução dos débitos, no período de apuração do IPI, dos créditos admitidos, de que resulta saldo credor equivale a pagamento e é hábil para deslocar a contagem do prazo decadencial para a regra do §4º do art. 150 do CTN.”*

Essa mesma Turma, no Acórdão n. 3403-001.922, já havia sido enfática no sentido de que a utilização de saldo credor, decorrentes de créditos legítimos, com fins de extinção de débito perante a legislação específica do Imposto sobre Produtos Industrializados é considerado pagamento para todos os efeitos, inclusive para fins de aplicação da regra do §4º do art. 150 do CTN.

Esse entendimento vem sendo replicado em diversas decisões daquela Casa, valendo fazer menção ao Acórdão n. 3401-001.682.

2.6. Prazo de decadência nos casos de depósito judicial

Não são muitos os acórdãos do CARF que enfrentam propriamente o tema da contagem do prazo de decadência nas situações em que o contribuinte procede ao depósito judicial (parcial) da quantia que o Fisco entende devido. Até porque, na grande maioria das situações concretas, o contribuinte procede ao depósito integral do débito em juízo, ocasião na qual a discussão da esfera administrativa se circunscreve a enfrentar (i) a validade do próprio lançamento nessas hipóteses⁹³, já que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é cada dia mais firme no sentido de que o depósito constitui o crédito tributário, independentemente da prática de qualquer ato da Administração Pública, bem como (ii) a legalidade da aplicação da multa de ofício e de mora nessas situações.

Mesmo sendo reduzido o número de precedentes tratando da matéria, é possível identificar divergência jurisprudencial, com duas correntes bem definidas.

A primeira corrente defende que o depósito judicial, ainda que parcial, não convertido em renda do ente federativo, não se equipara ao pagamento do valor exigido, aplicando-se o

93. Nesse sentido: Acórdão n. 1201-001.218.

prazo de decadência prescrito no artigo 173, I, do CTN. Nesse sentido são os Acórdãos 2402-004.088, 2402-004.090.

A segunda defende exatamente o oposto: que o depósito judicial equivale ao pagamento, aplicando-se, por conseguinte, o prazo decadencial estabelecido no artigo 150, §4º, do CTN. Nesse sentido são os Acórdãos ns. 9900-000.923, 3201-001.798, 2101-002.633, 1803-001.673.

Dentre os adeptos desta segunda corrente, ou seja, que defendem a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN nesses casos, identifica-se um subgrupo que sustenta que transcorrido o prazo de cinco anos do fato gerador do tributo, ter-se-ia impossibilidade de efetuar o lançamento da diferença que não foi objeto de depósito judicial por conta da existência da homologação tácita. O voto do Conselheiro Relator do Acórdão n. 1803-001.673 bem explicita esta corrente de pensamento:

(...) Restam para discussão, portanto, apenas as diferenças de depósitos judiciais feitas a menor relativamente à CSLL, e correspondentes à multa de ofício e juros de mora. Para essas diferenças, sim, constata-se ter havido, efetivamente, a homologação tácita dos depósitos a menor então efetuados. Como bem afirma o STJ, no mesmo aresto acima transcrito: [...] caracterizando-se, com a inércia da autoridade fazendária apenas a homologação tácita da apuração anteriormente realizada. Essas diferenças, não depositadas, por óbvio, não se enquadram na liminar concedida em favor da Recorrente, em 31/05/1991, para autorizar o depósito das parcelas postas em debate, dando ciência à Receita Federal de que “deverá se abster de autuar a requerente ou impor-lhe penalidades que tenham como base a exigibilidade da exação” (fls. 10). É que o obstáculo judicial ao procedimento fiscal de autuação somente abrange as parcelas objeto de depósito autorizado por aquela liminar, e na medida em que esse depósito for efetuado. Ou seja, a liminar, na parte em que impede a ação do Fisco, é limitada ao depósito efetivamente procedido. Como bem destacado pela Recorrente (fls. 210): não há como se conceber raciocínio diverso do exposto, no sentido de que a ordem liminar proferida na medida judicial teria contemplado inclusive valores devidos, porém não depositados nos autos. Dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para considerar tacitamente homologados os depósitos judiciais a menor feitos a título de CSLL e, por conseguinte, cancelar as exigências fiscais de diferenças desses depósitos, e respectivas multas e juros de mora, não alcançadas por obstáculo judicial.

2.7. Prazo de decadência em casos de compensação de prejuízo fiscal e bases negativas

A equiparação da compensação de prejuízos fiscais e bases negativas ao pagamento, para fins de aplicação de prazos decadenciais é tema bem controverso na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A 3ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF, no julgamento do Acórdão n. 1803-002.047, foi unânime e categórica ao definir que *“considera-se ocorrido o pagamento quando efetivada pela empresa incorporada a compensação da totalidade da base de cálculo da CSLL com o saldo de bases de cálculos negativas apuradas em períodos anteriores”*. Por conta disso, concluiu que seria aplicável nesses casos o prazo de decadência prevista no artigo 150, §4º, do CTN.

Essa equiparação é acatada por outras turmas em diversos acórdãos. Nesse sentido identificam-se os Acórdãos 1102-001.066; 1102-001.067, Acórdão 9101-001.909.

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por outro lado, pronunciou-se no Acórdão 9101-002.118, também de forma unânime, no sentido de que a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa é relevante apenas para formação do lucro real tributável, não se equiparando ao pagamento parcial de imposto. Assim, nos casos de adimplemento da obrigação tributária nas situações em que estejam presente, permanece o prazo de decadência sendo regulado pelo artigo 173, inciso I, do CTN, se o contribuinte não tiver procedido ao pagamento parcial em sentido estrito.

No referido julgado, a Conselheira Relatora, Karem Jureidini Dias, esclarece o seguinte:

(...) Quanto ao pagamento parcial de tributo, cumpre ressaltar que ele se torna requisito para a aplicação do art. 150, §4º, do CTN se não houver declaração prévia do débito pelo sujeito passivo. Isto porque, segundo a própria ementa do Recurso Especial no. 973.733/SC, repetitivo do STJ, o prazo decadencial é sempre quinzenal, variando seu dies a quo. Aplica-se o dies a quo previsto no art. 173 do CTN, para os seguintes casos: (i) casos dos tributos não sujeitos ao lançamento por homologação; (ii) para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que se constatar dolo, fraude ou simulação; (iii) para os casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que não se constatar dolo, fraude ou simulação e não houver declaração prévia constitutiva do débito, tampouco pagamento.

Noutras palavras, de acordo com o teor do julgamento proferido no recurso repetitivo, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, depreende-se que será aplicável a regra do art. 150, §4, do Código Tributário Nacional para efeito da contagem do dies a quo do prazo decadencial sempre que, cumulativamente: (i) tratar-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação; (ii) não houver acusação de dolo, fraude ou simulação (iii) houver declaração prévia do contribuinte e/ou pagamento parcial.

Voltando ao presente caso, de fato, na decisão recorrida não houve a verificação de pagamento parcial dos tributos, justamente porque foi prolatada anteriormente à alteração do Regimento Interno desta Câmara que adicionou o art. 62^A do Anexo II, tendo sido aplicada a contagem do art. 150, §4º do CTN, por se tratar de tributo sujeito a homologação. Dessa forma, por força do art. 62-A do Anexo II do RICARF e dos acórdãos prolatados pelo Poder Judiciário nos termos do art. 543C do CPC, faz-se necessária a verificação de quitação parcial do tributo, para a aplicação da regra decadencial.

Verifico nos autos que, embora o contribuinte tenha declarado o tributo, ele realizou a compensação integral de saldo negativo, não apurando contribuição a pagar. Neste passo, ocorre que a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa acumulados não se equipara a uma compensação de tributo, porquanto pertence à própria formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, compondo, antes, a formação do lucro real tributável.

Esclareço, ainda, que a compensação a que se refere o art. 156, II, do CTN, que trata da extinção do crédito tributário, é, por exemplo, a compensação de imposto pago a maior, com tributo a pagar, não se assemelhando a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, que simplesmente participam da formação do lucro real tributável.

Entretanto, posteriormente, essa mesma Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, decidiu de forma diametralmente oposta, no sentido de que *“no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, demonstrada a ocorrência de pagamento antecipado caracterizado pela compensação de prejuízo de períodos anteriores, o prazo*

decadencial deve ser contado sob as regras do §4º, do art. 150, do CTN (STJ, Resp 973.733/SC)⁹⁴, o que demonstra a falta de posicionamento pacífico para o tema.

3. O prazo de decadência para o aperfeiçoamento do lançamento procedido em diligência, com a reabertura de oportunidade para o contribuinte aditar sua defesa

Outro ponto que é alvo de discussão no âmbito no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é a definição o prazo de decadência para o aperfeiçoamento do lançamento⁹⁵ procedido após a realização de diligência.

De rigor, deve-se esclarecer que para a pesquisa de decisões enfrentando o presente tema, foram utilizadas as palavras-chave “decadência”, “diligência”, “lançamento aperfeiçoado” e “termo final deslocado”. O período abrangido na pesquisa foi de 27/02/07 a 27/03/15.

No Acórdão n. 302-38450, de 27/02/07, sob a relatoria da Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, o contribuinte foi autuado para exigência de Imposto sobre a Importação *“em face da rejeição da ‘auto compensação’ efetuada pelo interessado entre o imposto devido, calculado em função do reprocessamento da base de dados do Recof, e o imposto anteriormente recolhido.”*

Após a instauração do contencioso, a Delegacia da Receita de Julgamento de São Paulo/SP entendeu necessária a realização de diligência, na qual requereu a juntada de documentos e a resposta a quesitos formulados. A D. Fiscalização atendeu aos termos propostos na diligência, respondendo aos quesitos e promovendo a juntada de documentos.

A autuada foi intimada da manifestação fiscal e apresentou novas razões de improcedência do lançamento.

Em seguida, a DRJ/SP, no que interessa à questão objeto desse estudo, acolheu parcialmente a preliminar de decadência, para afastar a exigência relativamente aos meses de apuração novembro/1999 a fevereiro/2000, sob o fundamento de que, *“no presente caso o lançamento, aperfeiçoado pela intimação do sujeito passivo em 18/03/2005, foi efetuado após o transcurso do prazo de cinco anos previsto no art. 54 do Decreto-Lei n. 37/66 c/c art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional”*.

Em razão do valor de alçada, foi interposto recurso de ofício desta decisão, o qual foi negado provimento, por unanimidade de votos, pela 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, sendo mantidos os termos da decisão recorrida e integralmente adotados no julgamento do Conselho os fundamentos da decisão da DRJ/SP.

Em sentido oposto foi a decisão objeto do Acórdão n. 3202-00.010, de 13/08/09, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção, relator o conselheiro José Luiz Novo Rossari, proferida nos seguintes termos:

94. Acórdão n. 9101-001.909, Rel. Jorge Celso Freire da Silva, Pub.: 15.06.15.

95. O Supremo Tribunal Federal, reiteradamente, ao considerar necessário aguardar o desfecho do processo administrativo, ao entendimento de ser este o implemento da condição de procedibilidade da ação penal, em que se caracteriza definitivo o lançamento perpetrado (HC 81.611, HC 83.414-1, HC 83.717-4), não discrepou da clássica doutrina de Rubens Gomes de Souza, manifestada no Compêndio de legislação tributária (Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 146): “o contencioso é sempre um processo da mesma natureza do processo de lançamento”... e a decisão final “é que constituirá afinal o lançamento definitivo”.

A falta da juntada dos extratos das DI's paradigma não impossibilitou o pleno conhecimento da acusação nem a ampla defesa da recorrente, visto que os valores relacionados nas planilhas espelham com fidelidade os constantes das DI's paradigma correspondentes. De ressaltar-se que as planilhas elaboradas pelo Fisco demonstram a devida correlação entre os bens importados e os nela relacionados, inclusive no que respeita à relação entre espécies e modelos de produtos idênticos e de similares, o que afasta a alegação de que somente a partir das informações de diligência é que a peça básica se perfectibilizou e de que nessa oportunidade é que deveria ser contado o prazo de decadência.

No caso específico, a Delegacia da Receita de Julgamento de Florianópolis/SC havia determinado a conversão do julgamento em diligência, sob a alegação de que os elementos dos autos não eram suficientes para oportunizar a necessária transparência da autuação e, por conseguinte, para permitir a evidenciação absoluta das alegações e provas trazidas pelas autoridades fiscais. A diligência foi para proposta para que as autoridades lançadoras:

- PROVIDENCIEM a juntada aos autos das telas do Siscomex referentes às declarações de importação paradigmas que serviram de referência para a valoração aduaneira em trato, preservando o sigilo dos respectivos contribuintes;
- ELABOREM relatório circunstanciado e/ou planilhas demonstrando os critérios utilizados para a fixação dos percentuais de dedução dos valores apontados como “paradigmas”, relativamente aos ajustes realizados para fins de se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades diferentes, atentando para o fato de que tais ajustes devam ser efetuados com base na evidência comprovada, demonstrando que são razoáveis e exatos; (...)”.

O julgamento da preliminar de decadência no CARF, nos termos do voto do relator, foi solucionado pelo voto de qualidade, cabendo destacar os fundamentos da divergência manifestada na declaração de voto do conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda:

Por conseguinte, além de só ter possibilitado o exercício da mais ampla defesa com a juntada das DI's paradigma e com a explicitação dos critérios de valoração aduaneira com o referido Relatório de Diligência, a autoridade autuante, sem apontar qualquer questão de fato ou mesmo matéria de prova, quiçá contábil, mudou o auto de infração para excluir parte da exigência.

Entendo, assim, que o aditamento, explicitação, esclarecimento, ou qualquer outro significado que possa se dar à referida diligência, representou, efetivamente, um novo lançamento. Ainda que não tenha imposto o agravamento da exigência fiscal, o auto de infração original não determinou com precisão o crédito tributário devido, tanto principal quanto as multas.

Registramos a existência de mais duas decisões no âmbito do CARF sobre o presente tema, consubstanciadas no Acórdão n. 9202-02.322, de 24/09/12, sob a relatoria relator do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (adotada por maioria de votos) e no Acórdão n. 1101-001.013, de 03/12/13, sob a relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento (adotada na extensão do provimento parcial por unanimidade de votos).

No Acórdão n. 9202-02.322 prevaleceu por maioria de votos o entendimento manifestado pelo relator, assim ementado:

Tendo a fiscalização aditado as razões da autuação, após a sua lavratura, a partir de diligência determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, trazendo à colação somente nesta segunda oportunidade as justificativas do lançamento, requisitos substanciais/materiais do Auto de Infração, essenciais a sua própria

validade, impõe-se considerar que o ato administrativo somente se aperfeiçoou/consumou a partir de referidas providências, deslocando-se, assim, o termo final do prazo decadencial para tal data.”

Neste caso concreto, a diligência foi determinada pela DRJ de Curitiba/PR para (i) especificar quais foram os valores glosados, com anexação aos autos de demonstrativo nesse sentido, bem como de eventual cópia do livro caixa; e (ii) anexar comprovação de ciência do contribuinte quanto à relação detalhada das despesas glosadas e, caso inexistente, que seja lhe dada ciência, com abertura integral de prazo para impugnação.

Dessa forma, prevaleceu no presente julgamento o entendimento segundo o qual, aperfeiçoado o lançamento em realização de diligência, com novo prazo para impugnação, fica deslocado para o presente momento o termo final de decadência.

Após tecer considerações sobre os requisitos de validade do ato administrativo de lançamento e os conceitos de vício formal e de vício material, conclusivo o seguinte trecho do voto vencedor:

Observe-se que o contribuinte somente teve condições de defesa e tomou conhecimento das infrações apontadas pela fiscalização nesta segunda oportunidade, razão pela qual temos que reconhecer que fora após a ciência da diligência fiscal que o auto de infração passou a produzir plenamente seus devidos efeitos, com a perfeita descrição do fato gerador e razões da autuação.

A divergência apresentada no referido julgamento não foi objeto de declaração de voto, razão pela qual não há elementos para sua determinação.

Já no Acórdão n. 1101-001.013, a divergência foi observada a partir da validade do lançamento originalmente levado a efeito contra a autuada como consequência da necessidade de aperfeiçoá-lo em procedimento de diligência realizado após a instauração do contencioso administrativo.

Nesse aspecto, prevaleceu por voto de qualidade o entendimento da Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, que assim fundamentou a validade parcial do lançamento:

Todavia, este vício material não impõe, necessariamente a declaração de nulidade do lançamento. Isto porque o lançamento não é imutável depois de formalizado. O Decreto n. 70.235/72 autoriza seu ajuste com devolução do prazo de impugnação ao sujeito passivo:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n. 8.748, de 1993) [...]

§3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Em esclarecimento à situação de fato envolvida na realização da diligência, assim aduziu a D. Relatora:

Nestes termos, a autoridade fiscal reconheceu a omissão na acusação inicial acerca das justificativas expostas na Informação Fiscal, e para integrá-las ao Termo de Verificação Fiscal, produziu novo ato administrativo cientificado à interessada,

permitindo-lhe manifestar-se contra estes acréscimos, e ter sua defesa apreciada pela autoridade julgadora de 1ª instância e renovada perante este Conselho.

Ao assim proceder, a autoridade fiscal não desenvolveu novas análises acerca da matéria tributável, mas tão só expôs a motivação que orientou seus cálculos. Esta, inclusive, a razão de não ter sido alterado o crédito tributário exigido. De fato, ao contrário do que sugeriu a recorrente em sustentação oral, a autoridade fiscal não procurou justificativas que resultassem nos cálculos originalmente expressos, mas sim detalhou os procedimentos desde antes adotados para reconstituir a apuração do sujeito passivo e determinar o valor tributável no período.

Pelas razões expostas, e amparada no que dispõe o artigo 60, do Decreto n. 70.235/72⁹⁶, a D. Turma julgadora, pelo voto de qualidade, deixou de acolher a nulidade do lançamento original, para acolher a decadência parcial, assim considerada a intimação da diligência como termo final de contagem do prazo:

Desta forma, o lançamento originalmente cientificado à interessada em 12/12/11 impediu a homologação tácita da apuração da contribuinte apenas em relação à determinação do critério de rateio apurado a partir do resultado bruto, e não das receitas totais de vendas de cada produto. As demais irregularidades, cientificadas de forma válida à interessada apenas em 01/09/12, não poderiam mais justificar a retificação do resultado apurado pelo sujeito passivo no ano-calendário 2006, visto que já transcorridos 5 (cinco) anos a partir de 31/12/06 (data do fato gerador na apuração anual, conforme opção do sujeito passivo).

Em conclusão, apesar das poucas decisões existentes sobre o tema, a questão foi objeto de aprofundada análise, prevalecendo, nos termos das decisões analisadas, o deslocamento do termo final de decadência nas situações em que caracterizado o aperfeiçoamento do lançamento após a realização de diligência determinada pela autoridade incumbida do julgamento.

4. Alteração do termo inicial para a contagem do prazo decadencial em decorrência da entrega, pelo contribuinte, de declaração retificadora que altere características dos fatos geradores antes informados ao Fisco por meio de declaração originária

Outro subtema que enseja discussões no âmbito do contencioso administrativo (tanto no extinto Conselho de Contribuintes, como no atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) é a possibilidade de alteração do termo inicial para a contagem do prazo decadencial em decorrência da entrega, pelo contribuinte, de declaração retificadora que altere características dos fatos geradores antes informados ao Fisco por meio de declaração originária.

Precedente relevante sobre o tema foi proferido pela extinta Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) por meio do Acórdão 04-00.360, de 2006. Em resumo, neste caso, o contribuinte apresentou declaração de ajuste anual (“DIRPF”) relativa ao ano-calendário de 1995 (exercício de 1996) com apuração de imposto a pagar. Supervenientemente, em 29.12.1999, esse contribuinte apresenta DIRPF retificadora, por

96. Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

meio da qual “desloca” rendimentos recebidos de pessoa jurídica⁹⁷ antes declarados como tributáveis para o quadro dos (rendimentos) tributáveis exclusivamente na fonte, e mantém a compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte (relativamente a esses mesmos rendimentos), o que seria incompatível com rendimentos desta espécie (de tributação exclusiva na fonte).

Auditado, o contribuinte sofreu lançamento para a cobrança do IRPF não pago, cuja intimação se deu em 18.04.2001. Em defesa, entre outras matérias, o contribuinte alega a decadência do direito do Fisco lançar, em 2001, IRPF relativo ao ano-calendário de 1995 cujo fato gerador respectivo ocorrera em 31.12.1995, na forma do artigo 150, §4º, do CTN.

Após ter negada sua impugnação, o sujeito passivo recorre ao extinto Primeiro Conselho de Contribuintes. Por meio do Ac. 104-20.361, a extinta 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes acolhe a preliminar de decadência suscitada, sob o fundamento de que, por se tratar de lançamento por homologação, o termo inicial do prazo quinquenal respectivo é a data do próprio fato gerador (31.12.1995) e não o primeiro dia útil do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido lavrado, na forma do artigo 173, I do CTN.

Contra esse acórdão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial dirigido à extinta 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual alegou, em síntese, a impossibilidade de aplicação do artigo 150, §4º do CTN ao caso concreto.

No Acórdão n. 04-00.360, embora se tenha reconhecido que o IRRF é tributo submetido a lançamento por homologação, restou decidido que, até ser apresentada a declaração retificadora pelo sujeito passivo, não havia erro no lançamento por homologação antes realizado (e, conseqüentemente, não havia nada a ser lançado pelo Fisco nos anos posteriores à declaração originária). Segundo o Acórdão, apenas a partir da apresentação da DIRPF retificadora (ocorrida em 29.12.1999) é que houve irregularidades no lançamento (por homologação) passíveis de correção por lançamento de ofício.

Nesse sentido, entendeu o Acórdão que, *“no caso de Declaração de Ajuste Anual apresentada em consonância com o entendimento do Fisco, porém posteriormente retificada, de forma a subtrair rendimentos à tributação, o termo de início do prazo decadencial desloca-se da data do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN)”*. Em outros termos, tendo sido apresentada DIRPF em 29.12.1999 para modificar a declaração original e omitir rendimentos do Fisco, então, o termo inicial da decadência começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 01.01.2000. Tendo ocorrido a ciência do auto de infração em 18.04.2001, entendeu o Acórdão que não houve decadência, pois o prazo respectivo apenas se encerraria em 01.01.2005.

O entendimento de que declaração retificadora inaugura novo termo inicial de contagem do prazo decadência, na forma do artigo 173, I do CTN, encontra respaldo em outros precedentes do CARF, a seguir sucintamente analisados.

97. O contribuinte omitiu a diferença de horas extras recebidas com o título de Indenização de Horas trabalhadas (HIT) e que foram excluídas indevidamente dos rendimentos tributáveis nas declarações de retificadoras.

O Acórdão n. 2801-00.267, de 2009, trata de IRPF relativo ao ano-calendário 2001 (exercício 2002). Houve apresentação de DIRPF retificadora em 05.06.2003⁹⁸. A ciência do lançamento pelo sujeito passivo ocorreu apenas em 11.12.2006.

Embora a tese jurídica em análise sequer fosse necessária para a solução do caso, ante a ausência de decurso do prazo de 5 (cinco) anos entre o fato gerador e o lançamento respectivo, na forma do art. 150, §4º do CTN, o Acórdão atestou que a apresentação de DIRPF retificadora em 2003 teria alterado o termo a quo do prazo decadencial e a forma da respectiva contagem, pois “*o prazo para contagem do prazo decadencial há que levar em consideração o fato gerador da declaração originária retificada*”, nos moldes do artigo 173, I do CTN, conforme citado precedente da CSRF.

Situação similar ocorre com o Acórdão nº 3804-00.089, de 2009. O lançamento respectivo é de IRPF, relativo ao ano-calendário de 2001 (exercício de 2002), cuja ciência ocorreu no mês de dezembro de 2006. A DIRPF retificadora ocorreu no próprio ano de 2006⁹⁹. Tal qual no precedente acima citado, seguiu-se o entendimento do Acórdão CSRF n. 04-00.360 e se estabeleceu que o prazo de decadência deveria ser contado na forma do artigo 173, I do CTN e teria como termo *a quo* o dia 01.01.2007, considerada a data da DIRPF retificadora.

Assim ocorre, *mutatis mutandis*, com os Acórdãos nº 3804-00.013, n. 2801-00.266 e o nº 3804-00090. Nesses precedentes, alteram-se datas e valores, mas se mantém o entendimento de que a retificação de declaração pelo sujeito passivo desloca o termo a quo do prazo decadencial para o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entendido este (primeiro dia) como o primeiro dia do ano subsequente ao da retificação da declaração que informa a ocorrência do fato gerador ao Fisco.

98. Segundo a Delegacia da Receita Federal, citada retificação teria sido feita com o intuito de aumentar as restituições do imposto de renda, o que teria resultado em variadas infrações. As infrações alegadas são: dedução indevida de previdência oficial, dedução indevida de despesas médicas, dedução indevida de despesas com instrução e de dedução indevida de previdência privada/FAPI.

99. Segundo consta do relatório do Acórdão, a retificação da DIRPF pelo sujeito passivo teria sido fraudulenta, em conluio com um agente da Receita Federal do Brasil.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS – ARTIGOS 146 E 149 DO CTN

AUTORES

CAROLINA LAURIS MASSAD PINCELLI

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA

FABIO PALLARETTI CALCINI

FERNANDO F. CASTELLANI

PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI (COORDENADOR)

Apresentação do problema

Este trabalho objetiva apresentar o encaminhamento que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem dado a processos nos quais se debate a eventual alteração de critérios jurídicos utilizados no lançamento tributário original e a análise de seus efeitos.

Dentro deste contexto, a tônica dos trabalhos teve por objetivo saber de que forma o CARF tem se posicionado e aplicado as regras que impedem a modificação de critérios jurídicos adotados quando da lavratura do lançamento tributário, consoante disposto nos artigos 146 e 149 do Código Tributário Nacional (CTN).

Para tanto, os trabalhos foram realizados na própria página da *Internet* do CARF¹⁰⁰, com período restrito a cinco anos pretéritos à presente data¹⁰¹ e tiveram como critérios de pesquisa os seguintes termos conjugados no módulo conjuntivo “E”: modificação; alteração; critério; jurídico; art. 146; art. 149; CTN.

A conjugação destes critérios, dentro do período pesquisado, nos ofertou 35 (trinta e cinco) acórdãos, dos quais foram efetivamente analisados 26 (vinte e seis), conforme tabela apresentada abaixo. O descarte dos demais ocorreu basicamente por coincidirem os fundamentos invocados pelos julgadores.

100. <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>

101. Fevereiro de 2016.

ACÓRDÃO	DATA JULGAMENTO	RELATORES	CONTRIBUENTES	SEÇÃO JULGAMENTO	TURMA	RESULTADO DE JULGAMENTO	CRITÉRIOS ADOTADOS EMENTAS
3801-005.231	18/03/2015	FLAVIO DE CASTRO PONTES	TECNO INDÚSTRIA E COMERCIO DE COMPUTADORES LTDA.	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	1ª Turma Especial	Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Cássio Chapa que dava provimento.	MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO
1101-000152	03/03/2015	EDELI PEREIRA BESSA	ADM DO BRASIL LTDA.	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em CONVERTER o julgamento em diligência, divergindo os Conselheiros Benedito Celso Benício Júnior e Antônio Lisboa Carodos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.	Nulo é o lançamento em razão de erro no critério jurídico adotado
2202-002943	20/01/2015	RAFAEL PANDOLFO	MÁRIO CELSO LOPES	SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO	2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	QUANTO AO MÉRITO: Por maioria de votos, dar provimento parcial para excluir da base de cálculo da infração: i) R\$ 42.134,40 do item 2 do auto de infração (Omissão de rendimentos da atividade rural) e ii) R\$ 2.522.578,35 do item 3 do auto de infração (Omissão de rendimento decorrente de depósitos bancários não comprovados). Vencida a Conselheira DAYSE FERNANDES LEITE (Suplente convocada), que previa parcialmente em menor extensão o item 3 do auto de infração. Fez sustentação oral pelo contribuinte o Dr. Dorival Padovan, OAB/DF 32.782.	INCOMPATIBILIDADE DE CRITÉRIOS JURÍDICOS CONCOMITANTES
9101-002016	08/10/2014	RAFAEL VIDAL DE ARAUJO	AUTO POSTO NORTE II LTDA.	CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	1ª Turma	Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Especial.	MUDANÇA DE CRITÉRIOS JURÍDICOS
2802-003110	10/09/2014	RONNIE SOARES ANDERSON	LAERCIO CARDOSO DE MORAES	SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO	2ª Turma Especial	Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Jaci de Assis Júnior que dava provimento parcial. (Assinado digitalmente) Jorge Cláudio	CRITÉRIO JURÍDICO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE/modificação no critério jurídico do lançamento mais benéfica ao

							contribuinte
3201-001705	20/08/2014	WINDERLEY MORAIS PEREIRA	PREMIUM DISTRIBUIDORA S/A	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.	MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO
9202-003097	25/03/2014	MARCELO OLIVEIRA	EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A EMBRATEL	CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	2ª Turma	No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Declarou-se impedido o Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, substituído pelo Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa.	NORMAS GERAIS. LANÇAMENTO. ADOÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. AUSÊNCIA. O Art. 146 do CTN determina que a modificação introduzida..
2301-003933	20/02/2014	WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A E OUTROS	SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO	3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	ACORDAM os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em anular a decisão de primeira instância, pela existência de vício cerceador de defesa, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza Correa e Luciana de Souza Espindola Reis, que votaram em analisar e decidir o recurso. Redator designado: Adriano Gonzáles Silvério.	ALTERAÇÃO. CRITÉRIO JURÍDICO
2301-003932	20/02/2014	WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A E OUTROS	SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO	3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em anular a decisão de primeira instância, pela existência de vício cerceador de defesa, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza Correa e Luciana de Souza Espindola Reis, que votaram em analisar e decidir o recurso. Redator: Adriano Gonzáles Silvério.	ALTERAÇÃO. CRITÉRIO JURÍDICO.

1402-001572	12/02/2014	MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA	CAMHAJI INDUSTRIA E COMERCIO DE TECIDOS LTDA. - ME	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para limitar a cobrança do PIS e da Cofins aos meses de março, junho, setembro e dezembro nas bases de cálculo respectivamente de R\$ R\$ 339.950,00; R\$ 236.793,00; R\$ 65.235,00 e R\$ 371.028,00; e reduzir a multa ao percentual de 75%. Ausente justificadamente o Conselheiro Carlos Pelá.	ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.
3402-002249	26/11/2013	JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR	SMART MODULAR TECHNOLOGIES INDUSTRIA DE COMPONENTES ELETRÔNICOS LTDA.	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	4ª Câmara / 4ª Turma Ordinária	ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Fez sustentação oral Dra. Raquel Novais OAB/SP 76649.	Novo critério jurídico de interpretação da Lei ou de ato normativo/ ERRO DE DIREITO - IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO - ARTS. 145, 146
1401-001041	10/09/2013	FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS	LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO S/A	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	Acordam os membros do colegiado Em relação ao recurso de ofício: a) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; Em relação ao recurso voluntário: pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de mudança de critério jurídico, vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator), Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias; por unanimidade de votos, ACOLHER a decadência referente a multa isolada de junho de 2006 no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: d.1) Cancelar as multas isoladas de junho de 2008 e dezembro de 2010. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) e Antonio Bezerra Neto. d.2) Manter o auto de infração do IRPJ/CSLL, PIS e COFINS. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias. No tocante aos temas em relação aos quais o Relator foi vencido, foi designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor. Contudo, tendo em	MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

						vista que, na data da formalização do acórdão, o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF determinou como Redator Ad Hoc o Conselheiro Antônio Bezerra Neto, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n. 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF). Da mesma maneira, pelo fato de o presidente da turma na época da sessão, Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, não mais fazer parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a presente decisão será assinada pelo presidente André Mendes de Moura.	
1101-000077	10/07/2013	EDELI PEREIRA BESSA	ADM DO BRASIL LTDA.	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	1ª Câmara /1ª Turma ordinária	Acordam os membros do colegiado em: 1) por voto de qualidade, REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento por falta de compensação de prejuízos fiscais anteriores e de dedução de antecipações do próprio período, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento vinculada ao cálculo do adicional; 3) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento decorrente dos efeitos da postergação; 4) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento de glosa de juros, comissões e variações cambiais; 5) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida; 6) por maioria de votos, CONVERTER EM DILIGÊNCIA o julgamento, divergindo os Conselheiros Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva, que davam provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.	Nulo é o lançamento em razão de erro no critério jurídico adotado

3102-001870	23/05/2013	WINDERLEY MORAIS PEREIRA	DIVINA DISTRIBUIDORA DE VITAMINAS NATURAIS SUNDOWN R. BRASIL LTDA.	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento para afastar parcialmente a multa por falta de LI, mantida exclusivamente para as declarações nº 04/0319650-1 (adição 002) e 04/0386361-3 (adições 001 e 002). Vencidos os Conselheiros Álvaro Almeida Filho, Nanci Gama e Andréa Darzé que davam provimento integral. O Conselheiro Winderley Moraes Pereira suscitava diligência e, em segunda votação, aderiu à corrente vencedora. Ausente, justificadamente, o Conselheiro José Fernandes do Nascimento, que foi substituído pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira.	MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO
3302-002051	24/04/2013	WALBER JOSE DA SILVA	INDÚSTRIA GRÁFICA BRASILEIRA LTDA.	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária	Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.	MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.
1202-000796	12/06/2012	VIVIANE VIDAL WAGNER	PEDRA AGROINDUSTRIAL S/A	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora) que negava provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta	artigo 149 do CTN, é vedada a revisão de lançamento por erro de direito
1402-00828	23/11/2011	LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA	EXECUTIVA RECURSOS HUMANOS LTDA.	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente justificadamente, o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva.	MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS

3202-00407	22/11/2011	JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI	ASTROMARÍTIM A NAVEGAÇÃO S/A E FAZENDA NACIONAL	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade por alegada mudança de critério jurídico quanto à classificação tarifária e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.	modificação do critério jurídico
9303-01069	24/08/2010	RODRIGO CARDOZO MIRANDA	SAB TRADING COM EXPORTADORA SA	CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	3ª Turma	Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso especial, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Mary Elbe Gomes Queiroz, OAB/PE n. 25.620, advogada do sujeito passivo.	MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO DO AUTO DE INFRAÇÃO
1803-00453	08/07/2010	SÉRGIO RODRIGUES MENDES	CAPITALIZA EMPRESA DE CAPITALIZAÇÃO S.A	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	3ª Turma Especial	Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes (Relator), nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walter Adolfo Maresch.	VOTO VENCEDOR - ENTENDIMENTO
3403-00428	01/07/2010	IVAN ALLEGRETTI	CERÂMICA SANTA TEREZINHA SOCIEDADE ANÔNIMA	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária	Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa de ofício, nos termos do voto do relator. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa de ofício, nos termos do voto do relator	ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO.
3102-00684	26/05/2010	JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO	CONTROLLER COMÉRCIO E SERVIÇO LTDA.	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário.	MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO
1102-00192	09/04/2010	IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO	CAMBUHY AGRICOLA LTDA.	PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	1ª Câmara / 2ª Turma ordinária	Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para permitir a compensação dos prejuízos fiscais ocorridos no período, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.	ALTERAÇÃO DE CRITÉRIOS JURÍDICOS - INOCORRÊNCIA
3102-00562	03/12/2009	Luis Marcelo Guerra de Castro	IPIRANGA PETROQUÍMICA S/A E DRJ FLORIANÓPOLIS/ SC. DRJ FLORIANÓPOLIS/	TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO	1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária	Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e acatar a prejudicial de decadência com relação aos	MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO

			SC			fatos geradores ocorridos até 10/05/2000 e, no mérito, em dar provimento parcial aos recursos voluntário e de ofício, para: a) excluir da exigência as frações relativas à revogação dos benefícios do regime de drawback, à reclassificação do produto hexano high purity e à cobrança de multa de mora; e b) restabelecer a exigência de multa de ofício de 75% relativamente aos fatos geradores ocorridos após 24/08/2001.	
--	--	--	----	--	--	--	--

Estes acórdãos foram posteriormente distribuídos de forma equânime entre os componentes deste grupo de trabalho.

1) Acórdão n. 3102-00.562, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária¹⁰²

Trata-se de autuação fiscal decorrente de revisão aduaneira em importação de produtos químicos específicos, identificando errônea classificação fiscal, descaracterização de regime de drawback, falta de licença de importação e infrações administrativas decorrentes. Gerou-se autuação e cobrança de IPI, PIS, COFINS e multas.

No analisado processo, a discussão central que envolve nosso foco de análise, qual seja, a eventual alteração dos critérios jurídicos no lançamento, decorrem de uma problemática muito analisada na jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, que é a possibilidade de alteração de classificação fiscal aduaneira, identificada e aceita no despacho de importação, promovida no procedimento de revisão aduaneira.

Apenas para contextualizar a questão, vale lembrar que a Revisão Aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o Desembaraço Aduaneiro, reexamina o procedimento, com a finalidade de verificar a regularidade da importação quanto aos aspectos fiscais e inclusive cabimento de benefício fiscal. Trata-se de um nítido procedimento similar ao lançamento por homologação, no qual a administração poderá analisar e valores as informações prestadas pelo contribuinte-importador.

Vejamos os termos da legislação, conforme Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009):

“Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei n. 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei n. 1.578, de 1977, art. 8º).”

102. Autoria Fernando F. Castellani.

O importador deverá registrar, no SISCOMEX, a Declaração de Importação. Esse registro permitirá à administração promover a verificação e o controle de regularidade das operações. Trata-se do início do despacho aduaneiro.

O Despacho Aduaneiro é um procedimento de fiscalização que tem por objetivo realizar a conferência dos dados da operação aduaneira. Dentre outras possibilidades, esse procedimento deve atentar para os dados do próprio importador, a classificação fiscal, a mercadoria em si, a posição tarifária e cumprimentos de requisitos em geral.

A fase de liberação do produto, conhecida como desembaraço aduaneiro, conta, atualmente, com quatro diferentes modalidades de liberação: canal verde, canal amarelo, canal vermelho e canal cinza. Em cada um deles, aplicam-se diferentes procedimentos de verificação. Vejamos.

Na liberação identificada como canal verde, ocorre o desembaraço automático da mercadoria, ou seja, sem a necessidade de exame da mercadoria e dos documentos. No canal amarelo, adota-se parcial controle, com a exigência de análise documental, mas não da mercadoria, salvo se identificada alguma irregularidade. No canal vermelho, impõe-se, em tese, maior controle e rigor, exigindo-se a análise documental e da mercadoria, por parte da administração. Por fim, no canal cinza, adota-se procedimento especial, pela identificação de elementos indiciários de fraude.

Percebe-se, pela descrição, que a adoção, pela administração, dos procedimentos identificados como canais amarelo, vermelho ou cinza, implica em efetiva análise e fiscalização, em diferentes condições e rigor, mas, indiscutivelmente, implicam em algum tipo de controle.

Ocorrendo, portanto, algum desses procedimentos de controle, discute-se a possibilidade de ocorrência do procedimento de Revisão Aduaneira, típico controle para homologação, no prazo de 5 anos. Ocorreria, em tese, uma revisão de lançamento já homologado, anteriormente, pela análise ocorrida nos canais indicados.

Ocorrido o registro da importação, iniciado o procedimento de despacho e conferência aduaneiros, culminando com o desembaraço aduaneiro, haveria, em tese, homologação e a eventual revisão aduaneira posterior jamais poderia ocorrer calcada em eventual alteração de critérios jurídicos adotados no lançamento prévio, validado pela administração.

Essa problemática é tratada, no presente acordo, sem a discussão das diferentes modalidades de controle. Vale destacar, inclusive, que os fatos tratados são anteriores ao atual Regulamento Aduaneiro. Contudo, a situação jurídica é a mesma.

De forma sintética, o contribuinte, no presente caso, sofreu autuação em procedimento posterior de revisão aduaneira, no qual afastou-se classificação fiscal adotada inicialmente. Alega-se que a aceitação materializada no desembaraço aduaneiro, ocorrido, inclusive, inúmeras vezes e por dilatado prazo, para o mesmo produto importado pela empresa, constitui não apenas homologação, como também norma complementar em matéria tributária (CTN, art. 100), configuradora de legislação tributária (CTN, art. 96).

O CARF, no presente caso, decidiu pela plena possibilidade de alteração de classificação fiscal promovida pelo contribuinte e aceita para fins de desembaraço aduaneiro, sob o argumento de que a nova classificação, com a consequente aplicação

dos seus efeitos, dentre eles, alteração de lançamento anterior, não configuram alteração de critério jurídico (CTN, art. 146). Mais que isso, nessa decisão, ao menos no voto condutor, questiona-se a diferenciação de erro de direito e alteração de critério jurídico.

Relevou-se o fato da suposta classificação fiscal indevida ser de iniciativa do importador, ainda que validada em análise superficial típica do procedimento de desembaraço.

Adotou-se, portanto, como critério decisório no caso em análise, que procedimento posterior de revisão aduaneira, pautado nos dados informados pelo importador, ainda que considerados para fins de despacho e desembaraço, pode alterar classificação fiscal inicialmente adotada, sem configurar alteração de critérios jurídicos ou erro de direito, mas apenas e tão somente erro de fato (CTN, art. 149, IV), autorizador de revisão de lançamento.

2) Acórdão n. 3403-00.428, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária

Trata-se de autuação fiscal decorrente de interpretação de conceito de faturamento para fins de COFINS, de período específico.

No analisado processo, a discussão central que envolve nosso foco de análise, qual seja, a eventual alteração dos critérios jurídicos no lançamento, decorre da existência de dois autos de infração, lavrados com base nos mesmos fatos, em momentos diversos.

Em apertada síntese, o sujeito passivo foi alvo de auto de infração inicial, no qual constatou-se eventual omissão de receitas para fins de tributação de COFINS, por existência de suposta ação judicial que autorizaria tal interpretação. Promoveu-se, com isso, lançamento inicial, por auto de infração, no qual se constituiu crédito decorrente do tributo supostamente devido, encargos e multa moratória.

Após apresentação de impugnação, o sujeito passivo foi notificado de novo auto de infração, repetindo todos os termos do primeiro auto, acrescido, contudo, de multa de ofício, não aplicada inicialmente. Motivou-se tal conduta, de forma expressa, indicando a necessidade de retificação do auto inaugural.

O CARF, no presente caso, entendeu pela nulidade da aplicação da multa, não prevista inicialmente, no auto de infração retificador. Entendeu, o colegiado, que a aplicação da multa de ofício, no auto complementar, decorre de valoração e interpretação dos mesmos fatos e situações já analisadas e plenamente descritas e conhecidas pela administração. A aplicação da sanção, no presente caso, seria, nitidamente, alteração de critérios jurídicos aplicáveis ao lançamento, vedado pela lei (CTN, art. 146). Destaca, ainda, que a situação descrita não se amolda a quaisquer das hipóteses de revisão de ofício de lançamento (CTN, art. 149).

Destaque-se: trata-se, conforme decisão do CARF, nesse caso, de alteração de critério jurídico a valoração diferente dos mesmos fatos, no que se refere ao cabimento ou não de multa de ofício.

3) Acórdão n. 3201-001.705, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária

Trata-se de autuação fiscal decorrente de revisão aduaneira em importação de produtos e componentes, desembaraçados e posteriormente objeto de revisão aduaneira. Gerou-se autuação e cobrança de II, IPI, PIS, CONFINS e multas.

No analisado processo, a discussão central que envolve nosso foco de análise, decorre da mesma problemática indicada no acórdão acima analisado (item b.1), que é a possibilidade de alteração de classificação fiscal aduaneira, identificado e aceito no despacho de importação, promovida no procedimento de revisão aduaneira.

Essa problemática é tratada, no presente acórdão, exatamente com a indicação de diversos despachos aduaneiros dados, inclusive, em canal vermelho, ou seja, com análise documental e física do produto importado. Em apertada síntese, o importador declarava, na DI, componentes separados que, no Brasil, poderiam ser usados em conjunto. Essa medida implicava em classificação fiscal sujeita a menor tributação.

O CARF, no presente caso, decidiu pela plena possibilidade de alteração de classificação fiscal promovida pelo contribuinte e aceita para fins de desembaraço aduaneiro, ainda que objeto de análise pelo canal vermelho, sob o argumento de que a nova classificação, com a consequente aplicação dos seus efeitos, dentre eles, alteração de lançamento anterior, não configuram alteração de critério jurídico (CTN, art. 146), mas mero erro de fato (CTN, art. 149, IV), materializada pela incorreta informação prestada pelo sujeito passivo.

Percebe-se, nessa decisão, que pouco se analisa a questão de equiparação do desembaraço ao procedimento de homologação expressa, limitando-se, a decisão, a definir que a revisão aduaneira pode alterar classificação fiscal declarada pelo importador, ainda que avaliada pela administração no procedimento de desembaraço.

4) Acórdãos n. 1101-000.077 e 1101-000.152, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária

Trata-se de autuação fiscal decorrente de operações de hedge, por aparente incompatibilidade de valores das operações e o porte da empresa. Mais que isso, durante a fiscalização, apurou-se, supostamente, a inexistência de operações efetivas para cobertura dos contratos.

No analisado processo, a discussão central que envolve nosso foco de análise, qual seja, a eventual alteração dos critérios jurídicos no lançamento, decorrem da discussão acerca da possibilidade da autoridade revisora de lançamento (julgamento na DRJ), incluir ou excluir elementos de dedução de apuração no lançamento original, configurando ou não, com isso, alteração de critérios jurídicos no lançamento.

O caso concreto refere-se à realização ou não de compensações na apuração do lucro real. Em apertada síntese, foi realizado lançamento tributário original, no qual, supostamente, a autoridade lançadora deixou de proceder a devida dedução, da base tributável, de valores antecipados em recolhimentos verificados no ano calendário anterior (casos de apuração de lucros auferidos no exterior, conforme regra Lei 8.981/95, art. 76).

Dessa forma, o lançamento original estaria eivado de vício, na medida em que deixou de considerar valores que deveriam ser abatidos na definição dos valores tributáveis,

assim como a eventual decisão da DRJ ou do CARF não poderiam, de forma alguma, ajustar a apuração e corrigir o lançamento, computando as deduções não consideradas, pois estaria configurada a alteração dos critérios jurídicos do lançamento, vedado pela legislação. Assim sendo, não restaria outra sorte, a não ser a anulação do lançamento original.

Na essência, discute-se se a autoridade julgadora poderia corrigir apuração equivocada realizada pela fiscalização, na lavratura do auto de infração, pela desconconsideração de deduções específicas. Eis o ponto central.

O CARF, no presente caso, entendeu, que a correção de apuração não caberia à DRJ, dado que a compensação em tela dependeria de uma opção do sujeito passivo. Contudo, decidiu que se assim não fosse, a eventual correção poderia ser enquadrada como erro de fato, possível de correção de ofício, mas jamais erro de direito ou mesmo alteração de critério jurídico.

Destacou, na decisão, que a mudança de critérios jurídicos somente ocorreria caso a autoridade julgadora, ao analisar um lançamento completo e acabado, refaz sua materialidade e sua fundamentação. A eventual correção dos cálculos e ajustes não implica em alteração de critério jurídico se mantidos critérios que fundamentaram a decisão e a forma geral de apuração.

Concluiu a turma julgadora, nesse acórdão, que não permitir ajustes na apuração, sob o argumento de que seriam alteração de critério jurídico, vedado, implicaria em impedir o reconhecimento de procedências parciais de lançamentos, mas apenas sua procedência ou improcedência total.

5) Acórdão n. 1102-00.192, 1ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária¹⁰³

Trata-se de lançamento de ofício para exigência de IRPJ e CSLL, sob a alegação de dedução indevida (acima do limite legal) da base de cálculo destes tributos de despesas com contribuições e doações.

Ao analisar a impugnação apresentada, a DRJ houve por bem manter o lançamento por ter entendido que os dispêndios não teriam sido comprovados.

O contribuinte alega, no recurso voluntário, indevida alteração do critério jurídico do lançamento, na medida em que a autoridade julgadora modificou o fundamento da glosa realizada, ao acrescentar falta de comprovação do dispêndio como motivo para manutenção da autuação fiscal.

A Relatora (voto vencedor) entendeu que neste caso não haveria indevida alteração do critério jurídico pois, mesmo admitindo que as razões de decidir foram além do necessário, o lançamento se deu e foi mantido por glosa de despesas em excesso, frente ao limite legalmente instituído. Entendeu que a decisão da DRJ cumpriu o devido processo legal, e os elementos argumentativos utilizados em nada alteraram o lançamento¹⁰⁴.

103. Autoria de Carolina Lauris Massad Pincelli.

104. Ementa: PAF – Decisão novos argumentos – Alteração de critérios jurídicos – Inocorrência – Descabe-se falar em modificação dos critérios jurídicos do lançamento, quando a decisão acrescenta novos argumentos e confirma os fundamentos da glosa realizada, através de revisão interna de DIRPJ.

6) Acórdão n. 1803-00.453, 1ª Seção, 3ª Turma Especial

Trata-se de lançamento de ofício a título de multa de ofício isolada por pagamento em atraso de débito de CSLL, sem adição da multa de mora.

Diante da nova redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, que revogou referida multa isolada, a DRJ, em face da retroatividade benigna, considerou improcedente o lançamento a título de multa isolada, determinando, no entanto, a cobrança da multa de mora de 20% prevista no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, que sequer era objeto da autuação.

Ao analisar o recurso voluntário interposto, a 3ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF houve por bem dar-lhe provimento, por entender que é vedado à autoridade julgadora atuar como autoridade lançadora e preparadora.

Nos termos do voto vencedor, considerando que a competência do lançamento de ofício é privativa da autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, e sendo defeso ao julgador inovar a lide, devendo circunscrever-se aos limites em que esta foi posta à apreciação do órgão julgador, evidencia-se totalmente irregular o ato de exonerar-se o lançamento em relação à multa isolada e substituí-la por uma multa de mora que sequer fazia parte da lide¹⁰⁵.

7) Acórdão n. 3302-002.051, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária

Trata-se de lançamento de ofício para exigência de créditos tributários de IPI sob a alegação de que foram escriturados valores menores que os devidos, em razão de erro de classificação fiscal.

O contribuinte alega que desde 1999 apurava crédito presumido de IPI e que as compensações destes créditos foram homologadas pelas autoridades fiscais, as quais, portanto, não poderiam ter alterado o critério jurídico adotado para, no lançamento de ofício, fazer reclassificações fiscais.

O Relator do voto vencedor entendeu que as homologações de compensações anteriores não têm caráter normativo e que só haveria indevida alteração do critério jurídico do lançamento, nos termos do artigo 146 do CTN, caso houvesse erro de direito (ou de classificação) estabelecido em legislação normativa específica, processo de consulta ou em lançamento de ofício¹⁰⁶.

105. Ementa: Decisão de primeira instância, autoridade lançadora e julgadora. É defeso ao julgador administrativo de primeira instância atribuir-se a condição de autoridade preparadora e lançadora, inovando a lide além dos limites em que foi posta, mormente se o suposto direito da fazenda nacional já se encontrava prescrito”.

106. Ementa: “Erro de direito. Mudança de critério jurídico. A adoção de critério jurídico conforme constante do art. 146 do CTN, ato necessário para que possa ocorrer erro de direito, no que se refere à classificação fiscal, só ocorre quando ela (classificação) está devidamente estabelecida em legislação normativa específica, processo de consulta ou no lançamento de ofício.”

8) Acórdão n. 3402-002.249, 3ª Seção, 4ª Câmara, 4ª Turma Ordinária

Trata-se de lançamento de ofício para exigência de créditos tributários de II, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação, sob a alegação de falta de pagamento dos tributos em razão de erro de classificação fiscal do produto descrito como “wafer” bolacha / lâmina de silício de circuito integrado de memória.

O contribuinte alega que já havia procedido a centenas de desembaraços aduaneiros, sendo que mais de 500 deles passaram pelo canal amarelo ou vermelho, com conferência aduaneira e ainda, em dois desses casos com solicitação de Laudos Técnicos que acataram a Classificação adotada pelo importador, sendo, portanto, vedada a alteração de critério jurídico. Que, além disso, ao pleitear o benefício do Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores (“PADIS”), apresentou a Classificação adotada em suas operações, a qual foi acatada, lhe tendo sido deferido o Regime Especial.

O Relator do voto vencedor entendeu que ao serem parametrizadas as Declarações de Importação em “canal amarelo”, com conferência documental, ou em “canal vermelho”, com conferência documental e física do produto importado, essa atividade da autoridade fiscal aduaneira representa uma homologação expressa da atividade do contribuinte. Deste modo, havendo essa homologação do “autolancamento” efetivado pelo importador, por parte da autoridade competente, tem-se um critério jurídico que vincula o importador e a administração tributária, inclusive respaldando as importações anteriores, de produtos iguais.

Acrescentou que este critério jurídico somente pode ser alterado quando baseado em erro de fato quanto ao produto, e não quando há erro de direito, como no caso analisado, motivo pelo qual acolheu a preliminar para determinar o cancelamento do crédito tributário em discussão, por ofensa ao art. 146, do CTN¹⁰⁷.

9) Acórdão n. 3102-001.870, 3ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária

Trata-se de lançamento de ofício para exigência de créditos tributários de Imposto de Importação, sob a alegação de falta de pagamento dos tributos em razão de erro de classificação fiscal.

A alegação do contribuinte é no sentido de que foram realizadas diversas importações do mesmo produto no período de quase cinco anos, de modo que os respectivos desembaraços aduaneiros configuraram a aplicação de um critério jurídico pela Fiscalização Aduaneira, o qual não poderia ter sido alterado no lançamento de ofício, em razão da vedação do artigo 146 do CTN.

107. Ementa: Imposto de importação II. Imposto sobre produtos industrializados IPI. Reflexos na base de cálculo de PIS e COFINS-importação. Revisão de lançamento. Classificação de produto na NESH e na TIPI. Alíquotas de II, IPI, PIS e COFINS importação erro de direito impossibilidade de revisão arts. 145, 146 e 149 do CTN súmula 227 do antigo TFR precedentes do STJ e STF. O erro na classificação do produto na TIPI ou na NESH e o decorrente erro de alíquota nos tributos incidentes na importação, por traduzirem erros de direito, não autorizam a revisão dos autolancamentos anteriores sujeitos à homologação (arts. 145, 146 e 149 do CTN), para a adoção de um novo critério jurídico de interpretação da lei ou de ato normativo, como é o caso da TIPI e da NESH, que consubstanciam atos normativos (de caráter geral e abstrato) oriundos do poder executivo que elencam e classificam os produtos industrializados cuja saída enseja a tributação, correlacionando as alíquotas aplicáveis (art. 100, inc. I do CTN).

O recurso foi negado, no entanto, pois a Turma entendeu que a reclassificação de mercadorias em processo de revisão aduaneira de despachos anteriormente desembaraçados não configura erro de direito nem mudança de critério jurídico, motivo pelo qual o procedimento da autoridade teria respaldo no artigo 149 do CNT e não haveria afronta ao 146.¹⁰⁸

10) Acórdão n. 1402-00.828, 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária¹⁰⁹

Outro julgado que trata da matéria relativa à mudança de critério jurídico do lançamento, que merece destaque no presente relatório, é o Acórdão 1402-00.828, proferido em 23/11/2011.

No referido caso, a fiscalização realizou um primeiro procedimento fiscal, no qual apurou indícios de omissão de receita, a partir da comparação dos valores declarados na DIPJ e dos valores constantes em DIRF.

O primeiro procedimento fiscal foi encerrado com a lavratura de autos de infração para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. A Fiscalização excluiu da base de cálculo dos tributos apurados as “receitas” auferidas pelo contribuinte que foram destinadas à remuneração de mão-de-obra intermediada.

Tais autos de infração foram pagos e o crédito tributário neles exigido foi extinto.

Posteriormente, foi reiniciada a ação fiscal, em relação aos mesmos períodos de apuração, sob o fundamento de que o entendimento da administração, diferentemente daquele anteriormente adotado, era de que as “receitas” transferidas aos trabalhadores contratados, nos casos de empresas que prestam serviços de agenciamento de mão-de-obra, não devem ser excluídas da base de cálculo dos tributos.

Assim, foram lavrados novos autos de infração, para exigir o recolhimento dos mesmos tributos sobre os valores dos repasses realizados, exatamente no mesmo montante anteriormente apurado e considerado como parcela não sujeita à incidência de tributos, por não se caracterizar como “receita” própria.

Nesse caso, o colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício e confirmou a decisão de primeira instância, que cancelou a exigência, sob o fundamento de que o lançamento só pode ser alterado nas situações previstas nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional - CTN, concluindo que seria aplicável o art. 146 do CTN, que estabelece que se a Administração houver por bem modificar a interpretação de determinado dispositivo legal “somente está autorizada a concretizar

108. Ementa: “Mudança de critério jurídico. Inocorrência a correção de ofício da classificação fiscal fornecida pelo sujeito passivo, levada a efeito em sede de revisão aduaneira, realizada nos contornos do art. 54 do Decreto-lei n. 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decreto-lei n. 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou de mudança de critério jurídico, não afrontando, consequentemente o art. 146 do Código Tributário Nacional. Tratando-se de correção de informação prestada pelo sujeito passivo, tal procedimento encontra pleno respaldo no art. 149, IV do mesmo código tributário nacional. Ademais, não se pode falar em mudança de critério jurídico se a identificação e a classificação fiscal da mercadoria foram referendadas pelo fisco, que só entregou a mercadoria mediante a retirada de amostra e assinatura de termo de responsabilidade.”

109. Autoria de Daniel Souza Santiago da Silva.

essa alteração e critério jurídico, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador posteriormente à sua introdução”. Assim, no caso concreto, em que “a Administração Tributária entendeu tributável a receita que anteriormente julgou excluída do campo de incidência da norma impositiva”, “esse novo entendimento da fiscalização somente poderá ter efeitos em relação a fatos geradores ocorridos após a introdução desse novo conceito”.

O acórdão reforça, ainda, que a revisão do lançamento de ofício é vedada, nos casos de mudança da interpretação, ainda que observado o prazo decadencial, ressalvadas as hipóteses previstas no art. 149 do CTN, que não ocorreram no caso concreto.

11) Acórdão n. 3202-00.407, 3ª Seção, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária

Matéria sobre a qual bastante se discute a questão da mudança de critério jurídico do lançamento é aquela relacionada à classificação fiscal de mercadorias. Diversos contribuintes alegam que o ato de revisão aduaneira, realizado após a conclusão da conferência aduaneira, especialmente nos casos em que tenha havido conferência física e documental das mercadorias, consistiria em alteração do critério jurídico do lançamento.

No acórdão n. 3202-00.407, proferido na sessão de 22/11/2011, os conselheiros entenderam que a mudança de classificação fiscal após o desembaraço aduaneiro não importa em modificação do critério jurídico do lançamento. Segundo restou decidido, a legislação¹¹⁰ aduaneira consagra a possibilidade de realização do procedimento de revisão aduaneira, para verificação da regularidade da importação, inclusive no que tange às informações prestadas pelo contribuinte e quanto ao pagamento dos tributos. Tal revisão tem que ser realizada no prazo de cinco anos, contados da data do registro da Declaração de Importação.

Desse modo, decidiu-se que é possível a realização da revisão de lançamento, aplicando-se o disposto no art. 149, inciso I, do CTN, que a autoriza nos casos em que a lei assim o determine. Para o colegiado, a legislação aduaneira determina seja apurada a regularidade do pagamento dos tributos e a exatidão das informações prestadas pelo importador, pelo que não haveria vedação à alteração do lançamento.

O acórdão destaca, ainda, que os tributos devidos na importação estão sujeitos a lançamento por homologação, pelo que a revisão aduaneira que implique alteração da classificação fiscal adotada pelo importador pode ser realizada dentro do prazo para homologação, não encontrando vedação na legislação nem constituindo mudança de critério jurídico do lançamento.

12) Acórdão n. 3102-00.684, 3ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária

A respeito dos requisitos para a aplicação do disposto no art. 146, do CTN, e consequente vedação de mudança de critério jurídico do lançamento, merece destaque o Acórdão 3102-00.684, proferido em 26/05/2010, que analisou

110. A decisão cita o art. 54 do Decreto-lei n. 37/66, com a redação alterada pelo art. 2º do Decreto-Lei n. 2.472/88.

profundamente o dispositivo, para fixar interpretação a respeito dos requisitos para subsunção dos fatos à referida norma.

Em primeiro lugar, o relator, a partir da leitura do texto legal, segregou as condições para caracterização da mudança de critério jurídico a que alude o art. 146 do CTN, concluindo que (i) é necessário que haja um prévio lançamento, em que a autoridade administrativa tenha adotado um determinado critério jurídico para sua realização, (ii) é necessário que haja uma modificação do critério jurídico pela autoridade administrativa, pelo julgador administrativo ou pelo Judiciário, e (iii) que tanto o lançamento prévio quanto o ato de ofício, decisão administrativa ou judicial refiram-se ao mesmo sujeito passivo.

Esclarece, ainda, o relator, que a vedação à mudança de critério jurídico aplica-se tanto em relação aos lançamentos já realizados quanto em relação a novos lançamentos, cujos fatos geradores sejam anteriores à fixação do novo critério jurídico.

A caracterização de fixação do critério jurídico do lançamento, segundo o Acórdão ora em comento, varia conforme a modalidade do lançamento. Assim, em relação ao lançamento de ofício, o ato de lançamento já define o critério jurídico. Já em relação ao lançamento por homologação, a definição do critério jurídico somente se caracteriza com o ato de homologação expressa pela autoridade administrativa.

Especificamente em relação à mudança de critério jurídico do lançamento no curso do despacho aduaneiro, o Acórdão esclarece que o controle do procedimento aduaneiro é composto de duas etapas: a conferência aduaneira e a revisão aduaneira. Sustenta que na etapa de conferência aduaneira, que ocorre no momento do desembarço da mercadoria, por algum dos canais de conferência, há apenas o início do procedimento de lançamento, que só se conclui com a revisão aduaneira, que equivale à homologação do lançamento (expressa ou tácita, após o transcurso do prazo de cinco anos da data do registro da declaração de importação).

Havendo homologação expressa do lançamento, por meio de ato administrativo da autoridade competente, estará definido o critério jurídico do lançamento que, se for alterado, somente poderá produzir efeitos em relação a fatos geradores futuros. Por outro lado, havendo homologação tácita do lançamento, pelo decurso do prazo, não restará determinado o critério jurídico do lançamento. Não havendo manifestação expressa da autoridade administrativa, quanto a qualquer aspecto do despacho aduaneiro, inclusive em relação à classificação fiscal, não restará fixado critério jurídico de lançamento, razão pelo qual não poderá ser aplicado o disposto no art. 146, do CTN.

Passando à análise do caso concreto, o colegiado reconheceu ter havido ato de manifestação expressa, por meio de Relatório de Revisão de Declaração de Importação, no sentido de reconhecer como correta a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, o que representa a adoção de um critério jurídico de lançamento, que, se alterado, somente poderá operar efeitos prospectivos.

Por fim, o relator destaca que a alteração do critério jurídico de lançamento pode se dar por ato de ofício da autoridade administrativa do órgão arrecadador ou por decisão administrativa ou judicial.

Em relação ao ato de ofício da autoridade administrativa, destaca que há três modalidades que podem caracterizar mudança do critério jurídico do lançamento: (i) o ato de revisão do lançamento, nos termos do art. 149, do CTN; (ii) novo lançamento de ofício ou ato de homologação expressa; e (iii) solução de consulta formulada pelo sujeito passivo.

Assim, pode-se afirmar que o Acórdão fixou os requisitos para caracterização de alteração do critério jurídico de lançamento, para efeitos de aplicação do disposto no art. 146, do CTN.

13) Acórdão n. 9303-01.069, CSRF, 3ª Turma

No Acórdão 9303-01.069, proferido em 24/08/2010, os conselheiros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entenderam que a matéria alegada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial de Divergência, não havia sido fundamento do auto de infração, pelo que não poderia ser tratada no julgamento em instância especial.

Naquele caso analisado, segundo destacado pelo relator, “o lançamento não se deu por questão atinente ao princípio da vinculação física e ao princípio da equivalência/fungibilidade no drawback. De acordo com o auto de infração, o lançamento se deu apenas e tão somente porque entendeu-se que o produto exportado não era aquele que havia sido compromissado”.

Desse modo, por não ter sido o fundamento do auto de infração, apesar de ter sido tratada na decisão recorrida, o colegiado entendeu que a matéria não poderia ser apreciada pela CSRF, pois, “em última análise configuraria inovação e aperfeiçoamento do lançamento, bem como modificação do critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN”.

14) Acórdão n. 3401-002.537, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma¹¹¹

Trata-se de lançamento de ofício para exigir CIDE - remessas do exterior, mais especificamente para o caso em análise, com relação à inclusão na base de cálculo o IRRF.

Segundo descreve o voto vencedor, o contribuinte alegava violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que estava pautado pela Solução de Consulta DISIT 99/2001, que esclarecia ser devida a contribuição sem reajustamento na base de cálculo.

A autoridade administrativa lançadora, no entanto, em virtude de posterior Solução de Consulta em sentido contrário (Solução Interna n. 09/2006), lavrou lançamento de ofício para o período de 2002.

Diante de referido contexto fático, o relator entendeu que haveria violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, reconhecendo a nulidade por vício material no lançamento.

111. Autoria de Fabio Pallaretti Calcini.

Isto porque, neste caso concreto, haveria alteração do critério jurídico. Equivale dizer: “Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria”.

Bem por isso, foi dado provimento ao recurso voluntário, por maioria, para reconhecer a nulidade do lançamento, por vício material, diante da violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional.¹¹²

15) Acórdão n. 1402001.572, 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária

Trata-se de lançamento de ofício a título de IRPJ e reflexos, sob alegação de omissão de receita, ao se comparar os valores declarados em DIPJ em face de clientes, diante de informações obtidas pela fiscalização.

Diante deste fato, houve notificação de lançamento de ofício ao contribuinte, aplicando-se multa no percentual de 75%. Ocorre, no entanto, que, após notificar o contribuinte do lançamento, houve pela autoridade administrativa uma re-ratificação do lançamento, a partir dos mesmos fatos e conduta do contribuinte, para alterar a penalidade ao percentual de 150%, sob alegação de intuito fraudulento.

O voto vencedor do conselheiro relator, em aplicação dos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional, deu provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de 150% para 75%, uma vez que se constava uma nova qualificação jurídica de fatos já conhecidos e descritos, o que configuraria erro de direito, inviabilizando, assim, a revisão do lançamento, inclusive, à luz de decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo (Resp. n.º 1.130.546).

Daí ser dado provimento ao recurso, dado o fato de que haveria um erro de direito, inviabilizando novo lançamento ou sua modificação.¹¹³

112. Ementa: “Mudança de entendimento acerca de interpretação tributária mudança de critério jurídico art. 146 do CTN aplicação somente a fatos geradores posteriores à sua introdução. Nos termos do artigo 146 do CTN, a modificação introduzida, de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

113. Ementa: “Lançamento de crédito tributário regularmente notificado. Alteração de critério jurídico. Impossibilidade. Somente o erro de fato, desconhecido quando da autuação, autoriza a revisão do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, o que se revela inadmissível. A revisão do lançamento tributário por erro de fato reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução" (Precedente RESP 1.130.546 RJ, julgado sob a forma do artigo 543C, do CPC, de relatoria do Ministro Luiz Fux., julgado em

16) Acórdão n. 2301003.933, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária

Trata-se de lançamento de ofício exigindo contribuições de terceiros (FNDE / INCRA) sobre pagamentos efetuados a título de abono único e participação nos lucros e resultados.

A exigência de tais contribuições no tocante ao PLR se deu sob alegação de que o contribuinte, durante a fiscalização, não apresentou provas no sentido de que o pagamento fora efetuado com base no acordo firmado por comissões ou convenção coletiva.

Na apresentação da impugnação houve a apresentação de convenção coletiva, todavia, a Delegacia de Julgamento – DRJ -, após referida comprovação ingressou em outras questões fáticas e jurídicas em seu julgamento, destoando do relatório fiscal.

Bem por isso, por voto de qualidade, entendeu que a decisão da DRJ deveria ser anulada, por violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional, uma vez que inovou quanto aos critérios jurídicos do lançamento. Assim, anulou-se a decisão para determinar que o Fisco deveria analisar a documentação quanto à convecção e as regras do PLR, vedando a inovação pela DRJ.¹¹⁴

17) Acórdão n. 2301003.932¹¹⁵, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária e n. 9202003.097¹¹⁶, CSRF, 2ª Turma

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte visando exonerar o IRRF de remessas ao exterior, sob alegação, mediante divergência, de violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional.

09/08/2010. Ver itens 5 e 6 da ementa do citado acórdão). No caso dos autos, a revisão do lançamento não se deu por fato desconhecido da autoridade fiscal, quando do lançamento. O que ocorreu foi nova qualificação jurídica a fatos já conhecidos e descritos no primeiro termo de verificação fiscal. Tal procedimento, isto é, diante dos mesmos fatos atribuir outra qualificação jurídica, está a revelar hipótese de erro de direito, situação que à luz do artigo 146 do CTN, não admite revisão do lançamento. Se o ato deve ser motivado para ser válido, uma vez motivado, não pode a autoridade administrativa, em momento subsequente, alterar a motivação, sob pena de nulidade. Ou os motivos determinantes do ato administrativo existiam quando de sua prática e ele é válido, ou inexistiam e o ato, neste caso, é inapto a produzir efeitos no mundo jurídico”.

114. Ementa: “Alteração. Critério jurídico. Violação ao artigo 146 do CTN. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

115. Ementa: Alteração. Critério jurídico. Violação ao artigo 146 do CTN. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

116. Ementa: “Normas gerais. Lançamento. Adoção de novos critérios jurídicos. Ausência. O Art. 146 do CTN determina que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. No presente caso não houve modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, pois órgãos do contencioso não são responsáveis pelo exercício do lançamento e decisões em solução de consulta restringem-se ao consulente, motivo da negativa de provimento do recurso.”

Isto porque, esta possuía Solução de Consulta que abonava sua conduta.

O recurso foi negado, no entanto, uma vez que não houve comprovação de que a recorrente era a consulente.

18) Acórdão n. 3801-005.231, 3ª Seção de Julgamento, 1ª Turma Especial¹¹⁷

Trata-se de Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) lavrado por força de revisão aduaneira das importações realizadas pelo contribuinte, nas quais, supostamente ocorreu erro na classificação fiscal das mercadorias importadas.

No entender do Fisco, o contribuinte adotava em suas importações, de forma equivocada, o NCM 8542.31.20 para classificar o produto denominado “placa de microprocessadores concebidas para máquinas automáticas de processamento de dados”, quando, na realidade, deveria utilizar o NCM 8473.30.43.

Em razão das falhas cometidas no procedimento de importação, no entender da fiscalização, o contribuinte cometeu três infrações, quais sejam:

- a) Classificação incorreta de mercadorias (divergência de NCM);
- b) Descumprimento de condição para usufruto de suspensão de IPI (bens de informática); e
- c) Falsidade na prestação de informações ao Fisco (informação falsa na Invoice)

Em sua Impugnação, dentre outras matérias, o contribuinte sustentou que as mercadorias importadas, em inúmeras ocasiões, foram desembaraçadas pelo canal vermelho de conferência aduaneira, sendo que, após a verificação física e documental, houve o efetivo desembaraço das mercadorias, sem qualquer questionamento por parte do Fisco sobre o NCM adotado na ocasião.

Dessa forma, sustentou que a mudança de entendimento da RFB – com relação ao correto NCM para um determinado produto - após o desembaraço aduaneiro -, constitui mudança de critério jurídico, o que não é permitido no ordenamento jurídico pátrio, em especial pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional - CTN. Para embasar a sua alegação, o contribuinte cita jurisprudência do STJ sobre o tema, bem como a Súmula 227 do extinto Tribunal Federal de Recursos - TRF. Confira: “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.”

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ em Florianópolis julgou parcialmente procedente a impugnação, afastando a aplicação da penalidade de perdimento – convertida em pecúnia, pois a mercadoria já havia sido consumida -, bem como afastando a cobrança do IPI suspenso em razão das mercadorias importadas serem bens de informática, restando tão somente a penalidade de multa por erro na classificação fiscal adotada

Inconformada com o entendimento proferido pela DRJ em Florianópolis – de que não houve mudança de critério jurídico para sustentar o AIIM – o contribuinte apresentou Recurso

117. Autoria de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. A pesquisa e análise destes acórdãos contou com a valiosa colaboração dos Drs. Paulo Eduardo Mansin e Fabio Zanin Rodrigues.

Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Por sua vez, a 1ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF, ao analisar o recurso do contribuinte, entendeu por bem manter a decisão de piso.

No entender dos Conselheiros, a conferência física e documental das mercadorias – canal vermelho – não tem o condão de legitimar a NCM adotada pelo importador.

Em outras palavras, no acórdão em comento foi adotado o posicionamento de que, para se configurar a mudança de critério jurídico, é requisito que tenha ocorrido o lançamento tributário, não sendo o desembaraço aduaneiro uma das hipóteses de lançamento.

Sendo assim, na visão dos julgadores, em não havendo lançamento, não há que se falar em mudança de critério jurídico, pois a única restrição da fiscalização seria o prazo decadencial para tanto, o que não restou configurado no caso analisado. Confira-se trecho do Acórdão:

“Do exame dos elementos comprobatórios, verifica-se que em nenhum momento houve mudança de qualquer critério jurídico por parte da autoridade administrativa. O fato é que a recorrente adotava uma classificação fiscal errada, fato incontroverso, e portanto passível de correção pela autoridade administrativa dentro do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário”.

O acórdão analisado também enfrentou o argumento utilizado pelo contribuinte, de que apenas após o desembaraço aduaneiro das mercadorias objeto da revisão aduaneira, a CAMEX emitiu Resolução – Resolução CAMEX 47/2010 – que alterou o texto da NCM 8473.30.43 para englobar os equipamentos importados pela Recorrente.

Todavia, o fundamento utilizado para refutar a alegação do contribuinte, foi o de que a classificação fiscal de mercadoria é matéria complexa e não depende apenas de uma simples resolução. Para os Conselheiros, é certo que a mercadoria importada sempre foi importada com a classificação fiscal errada e, portanto, passível de correção por meio da revisão aduaneira.

O acórdão ressaltou, ainda, que o Brasil é signatário da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias e, portanto, deve obedecer às regras internacionais de classificação, com as quais não é possível classificar a mercadoria importada da forma utilizada pretendida pelo contribuinte em suas importações.

Por fim, importante salientar que o julgado analisado colaciona outros acórdãos do CARF, nos quais o entendimento adotado está em consonância com o caso em comento.

19) Acórdão n. 1202-000.796, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária

No caso do acórdão em referência, o contribuinte supostamente teria promovido a redução do seu lucro real, em virtude de exclusão do lucro líquido das parcelas relativas à depreciação incentiva/acelerada de bens do ativo imobilizado (Art. 314 do RIR/99), que é uma espécie de incentivo destinado àqueles contribuintes que exercem atividade rural.

No entender do Fisco o contribuinte não exerce atividade rural e, portanto, não poderia ter se beneficiado da exclusão acima mencionada, destinada apenas aos contribuintes que desenvolvem atividade rural.

Confira-se o trecho da acusação formulada contra o contribuinte: “(...) a fiscalizada dedica-se quase que exclusivamente a produção e venda de açúcar e álcool, caracterizando-se como atividade agroindustrial, jamais podendo ser enquadrada como atividade rural nos termos da legislação”.

A acusação fiscal também entendeu que o contribuinte teria efetuado compensação indevida de prejuízo fiscal no ano-calendário de 2005.

Pois bem. Em sua impugnação, o contribuinte sustentou que é uma sociedade agroindustrial voltada à plantação e industrialização de cana de açúcar, exercendo atividade rural e, portanto, teria direito ao benefício fiscal consistente na depreciação acelerada.

Com relação às compensações indevidas, sustentou que o Fisco deveria ter recomposto as bases de cálculo para considerar o resultado negativo do ano de 2004 e as bases negativas excluídas.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ de Ribeirão Preto considerou que a lavoura de cana é uma atividade rural, nos termos do art. 58, I do RIR/99. Confira-se: “portanto correto o entendimento do contribuinte quando afirma que desenvolve atividade rural de cultivo de cana de açúcar e que não existe nenhuma limitação legal ao exercício da atividade rural em conjunto com outras (...)”.

Por sua vez, quando do julgamento pela DRJ de Ribeirão Preto, os julgadores concordaram com o argumento do contribuinte, de que a atividade por ele desenvolvida é rural, todavia, considerou indispensável que o contribuinte segregasse contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, para que pudesse fazer jus ao benefício pretendido.

Referente às compensações indevidas, a DRJ recompôs a base de cálculo do contribuinte e concluiu pela procedência da impugnação com relação a este argumento.

Em razão da parte que lhe foi desfavorável, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARE, no qual sustentou, em síntese, que os julgadores de primeira instância extrapolaram a sua competência, na medida em que reconheceram que o contribuinte exerce atividade rural, porém fundamentaram a manutenção do AIIM na não segregação contábil de suas receitas.

Ao analisar o recurso voluntário, o voto vencedor deu provimento apelo apresentado pelo contribuinte, pois entendeu que houve mudança de critério jurídico por parte dos julgadores a quo.

Em suma, para o voto vencedor, o Fisco lavrou o AIIM tão somente com base na acusação de que o contribuinte não poderia se beneficiar da depreciação acelerada, pois não exercia atividade rural, entretanto, a DRJ reconhece que a atividade desenvolvida pelo contribuinte é rural, porém acresce uma nova exigência ao contribuinte para as benesses da depreciação acelerada, qual seja, de que as receitas do contribuinte estivessem segregadas.

Ao procederem dessa forma, no entender do acórdão analisado, os julgadores da DRJ inovaram os fundamentos utilizados para a lavratura do AIIM, na medida em que a segregação de receitas não havia sido inicialmente utilizada como fundamento para a glosa.

Ainda no entender do acórdão em comento, o lançamento poderá ser revisto de ofício apenas nos casos em que há erro de fato, falsidade, omissão ou deformação das informações apresentadas ao fisco, o que não é o caso dos autos.

Como fundamento para dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, o julgado indica o art. 149 do CTN, bem como a Súmula 227¹¹⁸ do extinto Tribunal Federal de Recursos – TRF, afirmando que em não havendo falsidade, erro, omissão ou deformação de informação, mas apenas divergência com relação a interpretação das regras aplicáveis ao caso, não há que se autorizar a revisão de ofício do lançamento.

20) Acórdão n. 1401-001.041, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária

No caso objeto de análise, foram lavrados contra o contribuinte autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente aos anos-calendários de 2006, 2008, 2009 e 2010.

Segundo o Fisco, o contribuinte teria aderido ao programa denominado FOMENTAR – Fundo de Participação e Fomento à Industrialização, que é um programa de incentivo de ICMS, promovido pelo Estado de Goiás.

Todavia, conforme a legislação estadual lhe permitia, efetuou liquidação antecipada dos contratos de financiamento contratados com o fundo, abatendo 88% do saldo devedor original.

Por ocasião do referido abatimento, o contribuinte considerou o montante abatido como sendo subvenção para investimento e, por sua vez, contabilizou o montante no patrimônio líquido como reserva de capital, razão pela qual o montante não foi computado na apuração do lucro real.

Todavia, por entender que o montante abatido deveria ser classificado como subvenção para custeio e não para investimento, como enquadrou o contribuinte, o Fisco lavrou o AIIM que deu ensejo ao acórdão ora analisado.

Em síntese, como principais argumentos para a reversão do AIIM, o contribuinte sustentou que a fiscalização já teria fiscalizado o ano-calendário de 2006 por meio de outra ação fiscal, sendo que o mesmo período não poderia ser novamente fiscalizado.

Ademais, o contribuinte sustentou que na primeira autuação fiscal – ano-calendário de 2006 – o Fisco entendeu que o benefício concedido pelo Estado de Goiás era uma subvenção para investimento e não para custeio, entretanto, mudando de interpretação, neste novo trabalho fiscal, sustenta que a subvenção é, na verdade, para custeio.

Quando do julgamento da impugnação pela DRJ de Brasília, os julgadores de piso cancelaram o lançamento de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2006, acolhendo a alegação do contribuinte de que o período já havia sido fiscalizado e,

118. “A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.”

portanto, eventual alteração caracterizaria alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN. Por outro lado, a autuação foi mantida em relação aos anos-calendários de 2008 a 2010.

Vejamos trecho do acórdão de evidência o entendimento adotado pela DRJ de Brasília:

“De fato, é inquestionável que o Fisco promoveu duas fiscalizações sucessivas relativas ao ano-calendário de 2006. Na primeira delas, que culminou com o lançamento apenas de PIS e Cofins, o Fisco considerou que a situação fática caracterizava uma subvenção para investimento.

Na segunda fiscalização, contudo, o Fisco pretendeu modificar o critério jurídico adotado na primeira oportunidade, considerando que o mesmo suporte fático caracterizava-se como subvenção para custeio, o que permitiria que se constituísse lançamento referentes ao IRPJ e CSLL.”

Também fora cancelada a multa isolada concomitante com a multa de ofício.

Pois bem. Em razão da parte que lhe foi desfavorável, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, no qual sustentou que a mudança de critério jurídico não deveria ficar restrita ao ano-calendário de 2006, mas que os demais anos-calendários também deveriam ser abarcados por este posicionamento.

Houve recurso de ofício da DRJ de Brasília, em razão do cancelamento da multa isolada.

Ao analisar o recurso voluntário, o voto vencedor entendeu que não houve mudança de critério jurídico para os demais anos-calendários, pois o objeto da primeira fiscalização era diferente do objeto da segunda fiscalização, ainda que na primeira o fisco tenha classificado a subvenção como de investimento.

No entendimento do voto vencedor, o lançamento constitui uma norma individual e concreta, sendo que a ausência de norma individual – no caso ausência de lançamento anterior – não permite que o posicionamento do Fisco seja interpretado como mudança de critério jurídico.

É importante ressaltar que o voto vencido, ao contrário do voto vencedor, dava parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de IRPJ e CSLL referentes aos demais anos-calendário, em razão da mudança de critério jurídico.

No entender do relator vencido, o enquadramento da subvenção como para custeio, ao invés de investimento, como originariamente feito pelo Fisco, caracterizava mudança de critério jurídico, sendo que a fiscalização estaria impondo insegurança jurídica aos contribuintes de forma geral, na medida em que a todo momento poderiam ser surpreendidos.

21) Acórdão n. 2802-003.110, 2ª Turma Especial, 2ª Seção de Julgamento

Trata-se de Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) em decorrência de o contribuinte ter auferido rendimentos acumulados advindos de ação judicial trabalhista que lhe foi favorável e reconheceu a existência de vínculo empregatício, acarretando o pagamento de diversas verbas decorrentes do reconhecimento daquele vínculo. Podemos citar, no caso, as verbas da ação, férias

vencidas, aviso prévio, reembolso de despesas de quilometragem, multa do art. 477 e seguro desemprego, além da discussão sobre a dedutibilidade da parcela correspondente aos honorários advocatícios daquela ação.

O cerne da discussão destes autos é, portanto, o reflexo das eventuais diferenças de natureza jurídica destas verbas para fins de cálculo do ajuste anual do IRPF. Em síntese, discute-se quais destes valores recebidos acumuladamente poderiam ser considerados isentos ou tributáveis no âmbito do IRPF. E, além disso, se o imposto devido deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época do recebimento acumulado ou à época em que deveriam ter sido pagos.

Quando interposto o Recurso Ordinário aqui analisado, o processo foi sobrestado por conta da repercussão geral reconhecida pelo STF, cuja matéria nele discutida versa sobre os rendimentos recebidos acumuladamente por pessoa física e a constitucionalidade do art. 12 da Lei n. 7.713/1998. Com a revogação dos §§1º e 2º do art. 62-A do RICARF, que determinavam o sobrestamento do feito, aos 18 de novembro de 2013, o sobrestamento ficou sem respaldo legal e o processo foi redistribuído e posteriormente julgado. A análise do seu teor segue adiante.

O acórdão sob análise traz uma breve síntese histórica dos regimes de apuração do Imposto de Renda Pessoa Física, frisando que o regime tradicionalmente aceito pelo direito nacional é o regime de caixa, com algumas incursões do regime de competência.

Na parte que nos interessa, vale realizar um corte temporal a iniciar em 1994, quando houve a mudança regulamentar instituidora do RIR/94, que revogou expressamente o RIR/80, e prescreveu em seu artigo n. 161, que “no caso dos rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária”.

Conclui, então, a partir de deste retrospecto histórico-normativo, que no período compreendido entre o advento do artigo 12 da Lei n. 7.713, de 1998 e a publicação da Lei n. 12.350, de 2010, inexistiu regramento legal que amparasse o cômputo do IRPF pelo regime de competência. Razão pela qual o regime aplicável àqueles rendimentos acumulados – recebido no ano-calendário de 2005 – deve ser o de caixa.

Firmado isso, o acórdão analisou a jurisprudência do STJ a respeito da matéria, referindo que inobstante os termos da legislação federal já referida, o Tribunal vem entendendo que deve ser aplicado o regime de competência no caso dos rendimentos recebidos acumuladamente em face de decisão judicial, considerando os meses aos quais se referirem tais rendimentos.

Analisando a jurisprudência do STJ no intuito de verificar a existência de relação entre o tipo de matéria fática subjacente à causa (seja previdenciária, trabalhista ou administrativa) e às correspondentes *ratio decidendi* presente nas decisões, constatou-se que tais razões são utilizadas de modo “múltiplo e intercambiável”. Assim sendo, as decisões que enfrentam o tema da incidência do IRPF recebidos acumuladamente por decisão judicial, aplicam o regime de competência independentemente da natureza das verbas recebidas.

O aspecto central da análise ora elaborado é decorrente da aplicação do entendimento do STJ na situação acima, o que implicaria em efetiva mudança em critério jurídico do

lançamento. E, em última análise, a relação desta alteração de critério jurídico ante o teor do disposto no art. 146 do CTN.

A alteração de critério jurídico se concretiza através do fato de que o lançamento se pautou na interpretação literal do art. 12 da Lei n. 7.713, de 1988, para fins de disciplinar o cálculo do IRPF, enquanto a decisão do recurso repetitivo afastou interpretação do gênero, com base em princípios constitucionais e gerais do direito, prescrevendo o cálculo do tributo conforme os meses a que se referiram os rendimentos.

Nesta situação, o entendimento exarado no acórdão é aquele segundo o qual é essencial se analisar se o novo critério jurídico coloca o contribuinte em situação mais favorável do que a resultante do lançamento questionado.

O acórdão analisado entende que o artigo 146 do CTN não é óbice para aplicação de novo critério jurídico a lançamento já constituído, mas apenas quando a alteração for favorável ao contribuinte. Assim sendo, em harmonia com os princípios regentes da teoria geral do processo, especialmente o da proibição da *reformatio in pejus*, a aplicação de novo critério jurídico nos julgamentos administrativos deve verificar o resultado ante a anterior situação do contribuinte, ainda que sob a guarida de decisão prolatada sob o rito dos recursos repetitivos.

Isto se deve ao fato de que o art. 146 do CTN deve ser interpretado como dispositivo cuja finalidade é a proteção da confiança e da boa-fé do contribuinte frente às mudanças da Administração que lhe forem desfavoráveis. No caso contrário, deve ser aplicado o entendimento favorável ao contribuinte, mais consentâneo com o princípio da legalidade.

O entendimento promulgado no decisório é, então, no sentido de relativizar a aplicação dos precedentes vinculantes dos Tribunais Superiores quando disto resultar alteração de critério jurídico do lançamento. Nesse sentido, se do exame do processo se verificar que a alteração se consubstancia em norma mais favorável ao contribuinte, cabe a aplicação da novel norma e a determinação do retorno dos autos à origem para realização do recálculo do imposto considerando-se as tabelas e alíquotas vigentes à época em que originalmente devidos os rendimentos recebidos acumuladamente. Por outro lado, se da alteração resultar norma desfavorável ao contribuinte, ou ainda, a impossibilidade de se chegar a conclusão mais clara a respeito, por insuficiência probatória nos autos, deve a cobrança ser cancelada, porque inviável a alteração do critério sem prejuízo à atuada.

No caso dos autos, como parte dos rendimentos era atinente aos anos de 1995 e 1996, quando as alíquotas máximas eram superiores às vigentes em 2005, quando da percepção final dos valores, há dúvida razoável a impedir a formação da convicção de que a aplicação do entendimento do STJ será efetivamente mais favorável ao contribuinte frente ao regime de caixa, que pautou o lançamento. Por isso, foi cancelada a exigência, formalizada tendo por esteio norma jurídica incompatível com a consagrada no Resp n. 1.118.292/SP, pelo STJ.

22) Acórdão n. 9101-002.016, CSRF, 1ª Turma

A autuação fiscal em exame versa sobre o setor específico dos postos de combustíveis e origina-se da análise, pela fiscalização, dos Livros de Movimentação de Combustíveis – doravante chamados de LMC – do contribuinte, em contraposição aos valores registrados na contabilidade e informados na DIPJ, bem como os informados à Secretaria de Estado da Fazenda Estadual nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS.

A fiscalização apurou que o valor da receita bruta de vendas de combustíveis registrada no LMC, acrescida da receita de serviços e de outros produtos, diverge dos valores registrados na contabilidade e informados na DIPJ e na Declaração de ICMS à Fazenda Estadual. Deste confronto, verificou-se em certos períodos, que os valores contabilizados enquanto receita de venda de combustível eram superiores aos escriturados em LMC, enquanto em outros, as receitas foram menores que as constantes no LMC.

O fisco então concluiu que os valores contabilizados em valor maior que os constantes no LMC eram valores estranhos à sua atividade de venda de combustíveis, classificando-os como “outras receitas”, já que seu montante teria sido confirmado pela empresa e que a única dúvida residia na sua origem. Resultando, assim, no lançamento em conformidade com o art. 521 do RIR/99.

Ocorre que a empresa era optante pela sistemática do Lucro Presumido e a fiscalização, entendendo que esta teria utilizado indevidamente o coeficiente e 1,6% de presunção de lucro, adicionou o valor destas reputadas “outras receitas” integralmente à base de cálculo do imposto, sem nenhum percentual de presunção.

Quando ocorreu o inverso, ou seja, a receita contabilizada foi menor do que a escriturada no LMC, o fisco reputou o fato como omissão de receitas da atividade, a ser tributada na forma do art. 528 o RIR/99.

Por fim, além destes dois itens, houve também a acusação de omissão de receita por suprimimento de caixa realizado por dos sócios.

Das matérias trazidas acima na síntese dos fatos, apenas uma chegou até a CSRF, via recurso fazendário, qual seja, as reputadas “outras receitas”, no caso de contabilização de receitas maior que a escriturada no LMC, além da discussão sobre a multa qualificada aplicada por suposta fraude contábil.

O acórdão exarado pela CSRF entendeu, quanto ao mérito, que em momento algum a autoridade fiscal teria aprofundado as investigações para saber a natureza das receitas declaradas e contabilizadas em valor maior do que no LMC, ou seja, não investigou a origem do excesso de receitas, nem tampouco perquiriu se essas se enquadravam como receitas brutas operacionais ou não operacionais, ou ainda se eram relativas à venda de produtos ou de serviços.

Ao invés de intimar a empresa a comprovar por documentação que embasa a escrituração contábil se tais receitas eram brutas operacionais e detalhar as atividades, a fiscalização apenas conseguiu desenquadrá-las como receita de venda de combustíveis.

Em continuidade, considerando que a empresa apurava o imposto com base no lucro presumido, a fiscalização entendeu que a empresa utilizou indevidamente o coeficiente de 1,6% e tributou integralmente o montante de receita sem correspondência no LMC, sem aplicar qualquer coeficiente de presunção. O que não possui fundamento normativo. Seria imprescindível que a fiscalização tivesse aprofundado as investigações para certificar-se da origem das receitas não registradas no LMC para assegurar não se tratassem de receitas compreendidas no âmbito das receitas brutas operacionais ou, se compreendidas, qual sua origem.

Até mesmo porque, conforme concluiu o acórdão, se as receitas foram contabilizadas, não são receitas omissas. Via de consequência, sendo a regra geral do RIR a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta e não conseguindo a fiscalização enquadrá-la na exceção (que acarretaria a imposição dos demais percentuais de presunção estabelecidos na legislação, de acordo com a origem das receitas), deve-se aplicar a regra dos 8% no lançamento. Em se tratando da CSLL, por existir apenas o percentual de 12% do art. 20 da Lei 9.249/1995 à época da autuação, seria esta a regra a ser aplicada.

No entanto, o que aqui nos interessa é a interpretação do teor do artigo 146 do CTN aplicado ao presente caso. Esta questão avança sobre o caso a partir de uma guinada na estratégia processual adotada pela Representação Fazendária, dando guarida à sugestão no voto vencido divergente da decisão recorrida, qual seja o de introduzir modificação no critério jurídico adotado pela autoridade lançadora.

O acórdão menciona que, talvez por prever a fragilidade do argumento em manter a exigência de 100% imputada na acusação fiscal, a Fazenda Nacional passou a fundamentar a manutenção da acusação, mas no percentual de 32%, fundada no parágrafo único do art. 528 do RIR/99, que estabelece que deve ser este o patamar aplicado na hipótese de impossibilidade de identificação da atividade a que se referem as receitas supostamente omitidas.

Ocorre que este raciocínio, de plano, já esbarra no fato de que não houve receitas omitidas, pois foram regularmente contabilizadas, afastando assim a aplicação do art. 528 do RIR/99 pretendido pelo fisco.

Em adição, a decisão analisada entende que tal guinada processual proposta pelo recurso fazendário (de redução do percentual de 100% para 32% da exigência) representa alteração de critério jurídico do lançamento, vedado pelo art. 146 do CTN. Portanto, refuta o argumento trazido no voto divergente e encampado pelo recurso fazendário de que “a correção de erro na determinação da base de cálculo, sobretudo quando se trata de aplicação de percentuais, não implica alteração do critério jurídico do lançamento, muito menos aperfeiçoamento do auto de infração”, mas se trataria de “ajuste que pode ser determinado pelo julgador quando implicar em agravamento da exigência”.

Em contraposição, o decisório afirma que o art. 146 do CTN não excetua situações em que não há o agravamento da exigência, imperando na hipótese o princípio “onde o legislador não diferencia, o intérprete não pode fazê-lo” (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). Além disso, o fato de ter que apelar para uma atenuante é demonstração de que se está frente a hipótese de alteração de critério jurídico.

Ademais, o acórdão sub examine afirma que a situação retratada acima se enquadra perfeitamente na hipótese de revisão de lançamento pela autoridade administrativa prevista no caput do artigo 149 do CTN e que fica adstrita à autoridade lançadora, não alcançando o julgador, como bem esclarece o art. 145 do mesmo diploma. Para complementar, o recurso fazendário não foi provido no mérito, a discussão sobre eventual multa (agravada ou não) foi prejudicada.

23) Acórdão n. 2202-002.943, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Sessão de julgamento

Trata-se de processo administrativo decorrente de Auto de Infração cobrando valores à título de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), após verificação de incompatibilidade entre os rendimentos declarados pelo contribuinte e os registros das transações bancárias em suas contas, obtidos através de dados fornecidos pelas respectivas instituições bancárias.

Após um complexo procedimento de fiscalização, com sucessivas intimações do contribuinte e também de diversas empresas que com ele realizaram operações comerciais, objetivando descobrir os motivos de realização de pagamentos em favor daquele, a autoridade administrativa lavrou auto de infração com as acusações seguintes: a) omissão de rendimentos de pessoas jurídicas recebidos a título de resgate de contribuições de previdência privada e FAPI; b) omissão de rendimentos da atividade rural; c) omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada.

As teses de defesa ventiladas pelo contribuinte se consubstanciaram, preliminarmente, na ilegitimidade de quebra de sigilo bancário sem prévia autorização judicial e da decadência da integralidade do crédito, pelo disposto no art. 150, §4º do CTN. Quanto ao mérito, são diversos os argumentos suscitados em sua impugnação, que vão desde a incompatibilidade de dois critérios jurídicos concomitantes que teriam fundamentado a determinação da base de cálculo e o cálculo do imposto devido; a tese de que a simples disponibilidade econômica ou jurídica não realiza por si hipótese de incidência do IR; a inconstitucionalidade da suposta inversão do ônus da prova e até que a ausência de identificação do depositante em extratos bancários não seriam hábeis a enquadrá-los como depósitos de origem não comprovada. Além disso, alega-se que as despesas de custeio ou investimento indispensáveis ou intrinsecamente ligadas à atividade devem ser deduzidas das receitas na apuração do resultado da atividade rural, como é o caso das despesas com aeronaves e demais despesas. E também que os juros pagos para financiar a atividade devem ser igualmente dedutíveis.

Não acolhidos tais argumentos pela decisão de primeira instância, em seu Recurso Ordinário o contribuinte reiterou que, de acordo com toda a documentação apresentada era inquestionável que as suas receitas eram advindas exclusivamente da atividade rural, não sendo admissível desconsiderar tais provas para realização do lançamento como se fossem receitas de origem não comprovada e reforçou a dedutibilidade das despesas de sua atividade.

Ultrapassadas as questões preliminares de nulidade do lançamento por quebra de sigilo bancário sem prévia autorização judicial, de decadência do crédito tributário e, outra, posteriormente levantada, de cerceamento do direito de defesa em razão de concessão de prazo exímio para empresa terceira justificar depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte autuado, nos incumbe analisar as razões de mérito.

A norma disposta no artigo 42 da Lei n. 9430/96 estabeleceu a presunção relativa de que à Fazenda cabe tributar depósitos bancários sem origem e/ou tributação justificados, cabendo prova em contrário por parte do contribuinte. Afinal, o depósito bancário, a priori, denota acréscimo patrimonial, o qual pode ser ilidido por prova em contrário.

O acórdão então analisou de maneira individualizada as provas dos autos e concluiu que, embora o contribuinte não exercesse exclusivamente atividade rural, como repetidamente afirmara, havia depósitos de origem comprovada, mesmo que advindos de outras atividades e que foram excluídos da base de cálculo da cobrança, pois em relação a estes, inaplicável a presunção legal acima referida.

Houve também o cancelamento da cobrança em relação a depósitos que foram identificados no acórdão como verossímeis, através da comprovação da origem através do cruzamento de informações do contribuinte e dos terceiros envolvidos. Nestes casos, a cobrança foi cancelada por vício de fundamentação legal, haja vista que, identificados os depositantes e a origem, a situação não mais se subsume à hipótese de omissão de receita por depósitos bancários, mas omissão de rendimento de pessoa física. Resta então o cancelamento da cobrança por vício de capitulação, não sendo permitida a alteração de fundamento neste momento processual para convalidar o lançamento.

Quanto aos demais depósitos cuja origem realmente não foi documentalmente comprovada, restou mantida a acusação fiscal.

No que nos interessa, a análise mais aprofundada a respeito da incompatibilidade de critérios jurídicos concomitantes para fundamentar o lançamento, o contribuinte alega fundado na premissa de que sua atividade é exclusivamente rural e que, embora seja sócio de uma série de imóveis rurais e urbanos, quem aufera os rendimentos decorrentes de tais imóveis é uma sociedade da qual faz parte.

Firme na premissa de que sua atividade é exclusivamente rural, afirma ser incompatível a aplicação de critérios jurídicos concomitantes para determinar a matéria tributável e o montante de imposto devido. Vale dizer, haveria incompatibilidade de fundamentação do lançamento na concomitância de duas circunstâncias: omissão de receita da atividade rural e de omissão de rendimentos caracterizado por depósitos bancários não comprovados.

Ocorre que, de acordo com o decisório, como não logrou êxito em comprovar que todos os seus rendimentos advêm da atividade rural, este argumento da defesa foi frustrado. Concluiu o acórdão que o que ocorreu foi a utilização do mesmo suporte probatório para embasar as três distintas infrações que lhe foram imputadas, o que não é vedado pela fiscalização.

Por fim, em relação às glosas de despesas, a acusação foi mantida porque não comprovada sua utilização e o emprego exclusivo na exploração da atividade rural,

enquanto outras despesas também não foram consideradas dedutíveis por falta de suporte probatório apto nos autos.

COMPENSAÇÃO

AUTORES

JOÃO LIMA JUNIOR (COORDENADOR)

KAREM JUREIDINI DIAS

MAURÍCIO BELLUCCI

PEDRO LUNARDELLI

RAFAEL PANDOLFO

SUSY GOMES HOFFMANN

VANESSA DOMENE

Aplicabilidade da homologação tácita nos pedidos de compensação convertidos em declarações de compensação¹¹⁹

1. Síntese

A sistemática da compensação de débitos tributários no âmbito federal foi alterada no ano de 2002 pela Lei n. 10.637 (fruto da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, com vigência a partir de 1º de outubro de 2002), que deu nova redação ao art. 74 da Lei n. 9.430/96¹²⁰.

Até o advento da Lei n. 10.637/02, as compensações deveriam ser realizadas por meio de **Pedidos de Compensação**, os quais suspendiam a exigibilidade do crédito tributário objeto da compensação requerida. A partir dessa alteração legislativa, as compensações passaram a ser processadas através de **Declarações de Compensação** (DCOMP), que extinguem o crédito tributário objeto da declaração de compensação, sob ulterior homologação da autoridade administrativa.

A regra de transição entre as duas sistemáticas ficou a cabo do §4º, do art. 74¹²¹, que estipulou que os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa seriam **convertidos** em declarações de compensação, desde a data do seu protocolo.

Todavia, o prazo preclusivo a que estaria sujeita a autoridade administrativa responsável pela homologação da DCOMP não foi objeto da Lei n. 10.637/02. Essa lacuna normativa foi corrigida em 2003 pela Lei n. 10.833, que alterou a redação do §5º do art. 74¹²². Quis o legislador federal que o prazo para a administração tributária revisar a Declaração de Compensação fosse de 05 (cinco) anos; limite temporal que, se ultrapassado, implica na homologação tácita da compensação e na consequente extinção definitiva dos débitos tributários compensados.

O que se investiga no presente estudo é como a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) enfrentou os dilemas intertemporais nascidos com a criação do novo regime jurídico de compensação de débitos tributários federais, tanto no que diz respeito aos empecilhos materiais (origem dos créditos

119. Autor Rafael Pandolfo.

120. Art. 74. *O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão. (Redação dada pela Lei n. 10.637, de 2002)*

§1º *A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei n. 10.637, de 2002)*

§2º *A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n. 10.637, de 2002)*

121. Art. 74 (...)

§4º *Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei n. 10.637, de 2002)*

122. Art. 74 (...)

§5º *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n. 10.833, de 2003)*

compensados), como no que tange à aplicação do prazo preclusivo (homologação tácita).

A partir da pesquisa realizada, constatou-se a existência de dois posicionamentos (Perspectivas) distintos no âmbito do CARF. No próximo tópico, são comentados os acórdãos examinados no presente estudo, sendo que, para fins de sistematização, os mesmos foram divididos em tópicos conforme a Perspectiva adotada pelos julgadores (Restritiva ou Extensiva).

2. Perspectiva restritiva

A Perspectiva Restritiva congrega os acórdãos em que os Conselheiros do CARF assentaram que a nova redação do art. 74, conferida pela Lei n. 10.637/02, ao instituir o novo regime de compensação, teria delimitado materialmente as disposições do §4º, de modo que não teriam sido todos os tipos de Pedidos de Compensação que se transformaram em DCOMPs; o que inviabilizaria (nos casos de não conversão) a aplicação do prazo preclusivo do §5º do art. 74.

Uma das exigências que deveriam ser observadas para a conversão dos Pedidos de Compensação diz respeito aos limites materiais relativos ao direito creditório. Ou seja, segundo esse entendimento, a conversão de Pedidos de Compensação em Declarações de Compensação está atrelada à origem dos créditos utilizados pelo contribuinte na compensação.

Incluem-se nesses casos os Pedidos de Compensação com créditos de terceiros e os com créditos de discussão judicial não transitada em julgado.

Nos acórdãos em que se discutiu a compensação de créditos de terceiros, a *ratio decidendi* adotada pelos julgadores foi no sentido de que a nova redação do *caput* do art. 74 da Lei n. 9.430/96 estaria associada apenas a compensação de **débitos e créditos próprios de um mesmo contribuinte**. A consequência dessa premissa é que, em não havendo declaração de compensação com créditos de terceiros, os Pedidos de Compensação com créditos que não pertençam ao próprio contribuinte não foram transmutados em DCOMPs; sendo inviável, portanto, qualquer discussão acerca da homologação tácita entabulada no art. 74, §5º, da Lei n. 9.430/96.

Essa tese, além de ter sido adotada em julgados das Turmas Ordinárias do CARF¹²³, foi também endossada pela Câmara Superior do órgão no acórdão n. **9303-002.908**, proferido pela 3ª Turma, em 04 de abril de 2014, com relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Já em relação aos créditos oriundos de discussão judicial não transitada em julgado, a *ratio decidendi* dos acórdãos examinados fundamenta-se na ausência de certeza do crédito veiculado no Pedido de Compensação.

Nesse sentido, cita-se o acórdão n. **3402-001.760**¹²⁴, julgado em 26 de abril de 2012, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, em que o colegiado,

123. Nesse sentido, os acórdãos n. 2102-002.336, 203-12.015, 3301-002.118, 1803-001.511, 1103-000.941 e 1402-00.335.

124. Nesse sentido, também os acórdãos n. 3402-001.729 e 3402-001.999.

por maioria, entendeu que os pedidos administrativos de compensação, decorrentes de decisão judicial não transitada em julgado, protocolados antes das inovações legislativas acerca da matéria (leis ns. 10.637/02 e 10.833/03), não foram alcançados pela nova sistemática da Declaração de Compensação.

O relator (Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg) asseverou que são pressupostos de admissibilidade da compensação: 1) a reciprocidade de créditos, 2) a liquidez das dívidas, 3) a exigibilidade das prestações e 4) a homogeneidade das prestações (fungibilidade dos débitos). Além disso, a liquidez seria caracterizada pela quantificação em moeda corrente do País e a certeza seria identificada pela incontestável existência (e constatação da natureza tributária) do crédito.

Ademais, quanto à certeza do crédito, o colegiado firmou convicção de que a sentença sujeita à recurso não passa de uma situação jurídica precária. Afinal, os efeitos próprios da sentença só ocorrerão no momento em que não mais seja essa suscetível de reforma. Somente então, far-se-á coisa julgada material, tornando-se imutável e indiscutível e conferindo certeza ao crédito.

A Perspectiva Restritiva alberga também os acórdãos em que ficou decidido que as disposições do §5º do art. 74 não podem ser aplicadas de maneira retroativa, alcançando somente as compensações (sejam Pedidos ou Declarações) realizadas a partir da vigência da Lei n. 10.833/03. Cita-se, a propósito disso, o acórdão n. **203-12.015**¹²⁵, proferido pelo 2º Conselho de Contribuintes, em 26 de abril de 2007, cujo relator foi o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

3. Perspectiva extensiva

A Perspectiva Extensiva congrega julgados do CARF, cujas razões de decidir revelam uma interpretação mais ampla das alterações realizadas pelas Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03. Nesses acórdãos, entendeu-se que quando legislador criou a DCOMP e instrumentalizou a transição entre um regime de compensação e outro, não foram estabelecidos quaisquer óbices à conversão dos Pedidos de Compensação - tese que se comprovaria a partir da ausência de requisitos expressos no texto do §4º do art. 74.

Em outras palavras, a regra de conversão não estaria atrelada a qualquer restrição material relativa ao crédito compensado. Por esse motivo, todos os Pedidos de Compensação teriam sido convertidos em DCOMP pela Lei nº 10.637/02, sendo-lhes aplicável o prazo de revisão de 05 (cinco) anos contados da formalização do pedido na Receita Federal, sob pena de homologação tácita.

Importante ressaltar que essa Perspectiva parece refletir o posicionamento majoritário do CARF. Colecionam-se os acórdãos em que essa tese foi aplicada¹²⁶. Um exemplo disso, é o acórdão n. **9202-002.625** proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão realizada em 23 de abril de 2013, com

125. Nesse sentido, também o acórdão n. 203-11.648.

126. Nesse sentido, também os acórdãos n. 103-23.545, 3401-002.668, 103-23.600, 103-23.487, 103-23.373, 3302-01.127, 3302-01.126, 3302-01.125, 3302-000.841, 3403-01.748, 3202-001.275, 3802-003.644, 3301-002.647, 9101-001.621, 9101-001.338, 9202-002.625, e 3202-001.109.

relatoria do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, cuja ementa transcreve-se:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO EM DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. OCORRÊNCIA. De conformidade com a legislação de regência e, bem assim, **jurisprudência assentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais**, os pedidos de compensação pendentes de apreciação convertem-se em declaração de compensação, estando sujeitos ao prazo de 05 (cinco) anos para análise/manifestação por parte da autoridade fazendária, contados da data da protocolização do requerimento, sob pena da ocorrência da homologação tácita, independentemente de tratar-se de compensação com débitos de terceiros, nos termos do artigo 74, §§4º e 5º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003.

Outrossim, quanto a aplicação no tempo das disposições do §5º do art. 74, o posicionamento dos acórdãos enquadrados nessa Perspectiva é de que **o prazo preclusivo quinquenal se aplica retroativamente**, alcançando os Pedidos e as Compensações transmitidas antes da vigência da Lei n. 10.833/03.

Refere-se, nesse tocante, o acórdão n. **9101-001.621**, exarado pela Primeira Turma da Câmara Superior do CARF, em de 17 de abril de 2013, de lavra do relator Conselheiro Valmir Sandri; bem como, o acórdão n. **3301-002.647**, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, em sessão realizada em 19 de março de 2015, com relatoria da Conselheira Fabia Regina Freitas.

Base jurisprudencial: 9303-002.908, 3402-001.760, 1103-000.941, 3301-002.118, 203-12.015, 9101-001.338, 9202-002.625, 9101-001.621, 3401-002.668, 103-23.545, 103-23.600, 103-23.487, 103-23.373, 3302-01.127, 3302-01.126, 3402-001.729, 203-11.648, 3302-01.125, 3302-000.841, 3403-01.748, 3202-001.275, 3802-003.644, 3202-001.109, 3402-001.999 e 3301-002.647.

A possibilidade de compensação de estimativa não homologada refletir no saldo negativo de IR e CSLL¹²⁷

Para os contribuintes que optam pelo regime de apuração anual do Imposto de Renda, as estimativas pagas durante o ano-calendário compõem o ajuste do resultado do final do período e, portanto, integram o saldo negativo caso o imposto devido seja menor que as estimativas pagas durante o ano.

As estimativas podem ser extintas através da compensação, regida pelo regime jurídico criado pelo artigo 74 da Lei 9.430/96, que estabelece os parâmetros para as compensações envolvendo tributos federais. O cerne da questão está na possibilidade de os valores de estimativas extintas por compensação comporem ou não o saldo negativo em caso de não homologação da referida compensação.

A jurisprudência do CARF diverge quanto a esse ponto. A maior parte da jurisprudência adota a tese de que descabe a glosa na composição do saldo negativo de IR de estimativa mensal extinta por compensação posteriormente não homologada.

127. Autor: João Carlos de Lima Junior.

Para aqueles que orientam seus votos nesse sentido, dois são os principais fundamentos. O primeiro deles traduz-se no fato da declaração de compensação, a partir da vigência da Lei 10.833 de 2003, que incluiu o §6º no artigo 74 da Lei 9.430/96, constituir confissão de dívida, configurando-se instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Sendo assim, e conforme disposto pelos parágrafos 7º e 8º, do artigo 74, da Lei 9.430/96, uma vez não homologada a compensação, o sujeito passivo tem o prazo de trinta dias para realizar o pagamento dos débitos indevidamente compensados, e, não o fazendo, o débito em questão é encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União e adoção dos atos executórios pertinentes.

Assim, de um lado haverá o prosseguimento da cobrança do débito decorrente da estimativa de IRPJ não homologada, e, de outro, a redução do saldo negativo, gerando outro débito com a mesma origem. Portanto, a glosa do saldo negativo utilizado pelo contribuinte acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito.

Logo, impedir o cômputo da estimativa compensada e não homologada no saldo negativo, quando já assegurado o direito de cobrança na hipótese de ausência de homologação, significa impor exigência em duplicidade, hipótese vedada pelas regras que regem o ordenamento tributário.

Segundo a jurisprudência, corrobora com esse entendimento o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, pois prevê que, uma vez compensados os débitos, os mesmos podem ser cobrados. Dispõe da seguinte forma o referido Parecer: *“(...) legitimidade de cobrança de valores que sejam objeto de pedido de compensação não homologada oriundos de estimativa, uma vez que já se completou o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda, ocorrendo a substituição da estimativa pelo imposto de renda”*.

O segundo fundamento considera a Solução de Consulta Interna n. 18/06, editada pela Receita Federal, através da Coordenadoria de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cosit), a qual prevê que *“(...) na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.”*

Desse modo, a posição adotada pela Receita Federal confirma a impossibilidade de haver glosa na composição do saldo negativo apurado na DIPJ.

Nesse sentido foram as decisões dos acórdãos de ns. 1801-001.891, 1201-001.057, 9101-002.093, 1102-001.197, 1102-00.375, 1102-001.196, 1803-002.353, 1803-00.907, 1201-001.056, 1201-001.054, 1201-001.055, 1803-002.436, 1803-00.759, 1801-001.892, 1803-002.187, 1102-00.373, 1803-002.157, 1803-002.192, 1803-002.194, 1803-002.186 e 1801-002.020.

Por outro lado, para parte da jurisprudência, ainda que minoritária, a tese adotada é aquela que entende como correta a glosa do saldo negativo de IRPJ de estimativas que foram extintas por compensação não homologada.

Para os que se orientam nesse sentido, o argumento utilizado é o de que falta liquidez e certeza ao crédito para que o mesmo possa ser compensado, visto que a

compensação só é possível se os tributos pagos a maior forem líquidos e certos, requisitos, portanto, imprescindíveis.

Aqueles que adotam esse entendimento fundamentam-se no Parecer PGFN/CAT n. 1.658/2011, através do qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional exarou entendimento de que os valores apurados mensalmente por estimativa constituem mera antecipação do tributo devido, cujo fato gerador irá completar-se, de fato, em 31 de dezembro, de forma que, até então, não há nem a obrigação tributária, nem o respectivo crédito tributário.

Assim, conclui-se que, não constituído o crédito tributário, o valor apurado por estimativa a título de antecipação do tributo não pode ser inscrito em Dívida Ativa da União, que pressupõe a existência de crédito tributário regularmente constituído e cingido dos atributos da certeza e da liquidez, não sendo possível admitir que o crédito foi constituído pela declaração de compensação.

Dispõe da seguinte forma o Parecer PGFN/CAT n. 1.658/2011: *“(...) Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por estimativa não se qualificam como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento deste”*.

Desse modo, ainda que a DCOMP se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário.

Vale ressaltar aqui, que, em que pese o Parecer PGFN/CAT n. 1.658/2011 ter embasados as decisões proferidas nesse sentido, posteriormente, foi editado o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, já exposto acima.

Assim foram as decisões dos acórdãos de ns. 1803-002.194, 1803-002.186, 1801-002.020, 1301-001.532, 1402-001.673, 1101-000.967, 1301-001.684 e 1801-002.317.

Nessa esteira, merece destaque o fato de que, nos acórdãos 1803-002.194, 1803-002.186 e 1801-002.020, apesar do resultado final ter sido no sentido de que, na hipótese de compensação não homologada, não cabe a glosa das estimativas na composição do saldo negativo apurado na DIPJ, houve declaração de voto ressaltando o mencionado Parecer e firmando entendimento de que as estimativas de IRPJ extintas por compensação não homologada não devem ser consideradas pagas para quaisquer efeitos, uma vez que não serão inscritas em Dívida Ativa, e nem, consequentemente, cobradas através de Execução Fiscal.

Também importante a ressalva que, em que pese os acórdãos 1301-001.532 e 1402-001.673 trazerem decisões no sentido de que é correta a glosa do saldo negativo de IRPJ de estimativas extintas por compensação não homologada, as referidas compensações, em razão de suas datas, não foram realizadas através de Dcomp ou DCTF, o que significa que não houve confissão de dívida e, portanto, não se configurou o instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Por fim, necessário o esclarecimento de que todo o exposto sobre o saldo negativo de IR vale para o saldo negativo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Dados de pesquisa

Fonte de pesquisa: *website* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>

Período da pesquisa: 09/11/2015 a 22/01/2016.

Critérios de busca (palavras-chave): Estimativas. Quitação por compensação não homologada. Saldo Negativo. Glosa de estimativas. Reflexo no saldo negativo. Cobrança em duplicidade da estimativa.

Intervalo de tempo pesquisado: 01/01/2000 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 1801-001.891, 1201-001.057, 9101-002.093, 1102-001.197, 1102-00.375, 1102-001.196, 1803-002.353, 1803-00.907, 1201-001.056, 1201-001.054, 1201-001.055, 1803-002.436, 1803-00.759, 1801-001.892, 1803-002.187, 1102-00.373, 1803-002.157, 1803-002.192, 1803-002.194, 1803-002.186, 1801-002.020, 1803-002.194, 1803-002.186, 1801-002.020, 1301-001.532, 1402-001.673, 1101-000.967, 1301-001.684 e 1801-002.317.

Normas norteadoras do tema do relatório:

- §6º, do artigo 74, da Lei 9.430/96;
- §7º e 8º, do artigo 74, da Lei 9.430/96;
- Parecer PGFN/CAT nº 88/2014;
- Solução de Consulta Interna n. 18/06;
- PGFN/CAT n. 1.658/2011.

A possibilidade do pagamento a maior ou indevido da estimativa mensal ser compensado diretamente, sem necessidade de compor o saldo negativo¹²⁸

O tema que será abordado diz respeito à possibilidade do pagamento a maior ou indevido a título de estimativa mensal de Imposto de Renda ser compensado diretamente, a partir da data do pagamento, sem necessidade de compor o saldo negativo.

Esse assunto, atualmente, encontra-se pacificado na jurisprudência do CARF pela Súmula n. 84: **Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.**

Os acórdãos que serviram de fundamento à Súmula em questão foram os de ns.: 1201-00.404, 1202-00.458, 1101-00.330, 9101-00.406 e 105-15.943. Trouxeram decisões no sentido de que não há razão para exigir-se que o indébito integre o saldo negativo do imposto a pagar ou restituir calculado ao final do ano, e, conseqüentemente, o valor do recolhimento a título de estimativa que supera o montante devido das

128. Autor: João Carlos de Lima Junior.

antecipações do imposto de renda é passível de compensação/restituição a partir do mês seguinte ao do pagamento.

Assim também foram as decisões dos acórdãos de ns. 1802-002.514, 1802-001.650, 1802-002.555, 1402-001.952, 1803-002.591, 1103-000.739, 1802-002.332, 1402-001.709, 1803-001.742, 1803-001.716, 1803-002.5919101-002.134, 1301-001.388, 1302-001.693, 1302-001.694, 9101-002.122, 1803-002.636, 1802-002.448, 1803-001.840, 1801-002.256, 1802-001.650, 1802-002.555, 1802-002.332 e 1103-000.739.

Contudo, em que pese haver Súmula disciplinando a matéria, merece destaque a questão uma vez que, antes da edição da mesma, havia posicionamento da Receita Federal e da jurisprudência no sentido de que os valores pagos a maior só poderiam ser compensados se integrassem o saldo negativo de IR.

A posição da Receita Federal, no sentido da não possibilidade de compensar diretamente a quantia paga indevidamente ou a maior, fundamentava-se na existência de duas Instruções Normativas, quais sejam, a IN SRF n. 460/2004 e a IN SRF n. 600/2005.

Consoante o que previa a IN SRF n. 460/2004, os valores recolhidos a título de estimativas mensais apenas poderiam ser utilizados ao final do período em que houve o pagamento indevido, para dedução do IRPJ ou da CSLL devidos, ou para compor o saldo negativo dos mesmos tributos. A IN SRF n. 600/2005, editada logo após, manteve o mesmo entendimento.

Posteriormente, a Receita Federal adotou entendimento diverso do até então exarado, através da edição da IN RFB n. 900/2008 e da IN RFB n. 1300/2012.

Em relação à jurisprudência, os acórdãos de ns. 1102-000.534, 1805-00.035, 1803-002.442, 107-08.989, 101-96.046, 108-08.872, 107-08.517, 105-16.803, 1102-000.550, 1102-000.569, 1102-000.568, 1102-000.567, 1102-000.566, 1102-000.565, 1102-000.564, 1102-000.563, 1102-000.562, 1102-000.561, 1102-000.556, 1102-000.555, 1102-000.554, 1102-000.553, 1102-000.552, 1102-000.551, 1102-000.549, 1102-000.548, 1102-000.547, 1102-000.542, 1102-000.541, 1102-000.540, 1102-000.539, 1102-000.538, 1102-000.537, 1102-000.536 e 1102-000.535 seguiam a orientação de que os valores pagos a maior só poderiam ser compensados se integrassem o saldo negativo de IR.

Dessa forma, analisando a jurisprudência do CARF, fica claro que, durante muito tempo, houve grande insegurança jurídica em relação à questão, não havendo, para o contribuinte, um caminho determinado a seguir.

Assim, a grande questão, hoje, diz respeito aos desdobramentos da Súmula CARF n. 84, se a mesma cria uma obrigatoriedade de compensar diretamente a estimativa paga a maior, ou se a mesma somente autoriza dita compensação, tendo criado uma opção de se utilizar o crédito dessa forma ou incluí-lo no saldo negativo.

Sendo assim, se faz necessário o registro histórico da evolução da jurisprudência acerca do tema, para colaboração com as decisões futuras, pois certamente com a sua pacificação, surgirão novas demandas, agora em sentido oposto, acerca da impossibilidade de se levar o pagamento a maior de estimativa para o saldo negativo de IR.

Dados de pesquisa

Fonte de pesquisa: *website* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>

Período da pesquisa: 09/11/2015 a 22/01/2016.

CrITÉrios de busca (palavras-chave): Recolhimento por estimativa. Pagamento indevido ou a maior. Compensação direta dos valores. Caracterização do indébito. Indébito na data do recolhimento. Súmula CARF 84. Pagamento a maior de estimativa – saldo negativo.

Intervalo de tempo pesquisado: 01/01/2000 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 1201-00.404, 1202-00.458, 1101-00.330, 9101-00.406, 105-15.943, 1802-002.514, 1802-001.650, 1802-002.555, 1402-001.952, 1803-002.591, 1103-000.739, 1802-002.332, 1402-001.709, 1803-001.742, 1803-001.716, 1803-002.5919101-002.134, 1301-001.388, 1302-001.693, 1302-001.694, 9101-002.122, 1803-002.636, 1802-002.448, 1803-001.840, 1801-002.256, 1802-001.650, 1802-002.555, 1802-002.332, 1103-000.739, 1102-000.534, 1805-00.035, 1803-002.442, 107-08.989, 101-96.046, 108-08.872, 107-08.517, 105-16.803, 1102-000.550, 1102-000.569, 1102-000.568, 1102-000.567, 1102-000.566, 1102-000.565, 1102-000.564, 1102-000.563, 1102-000.562, 1102-000.561, 1102-000.556, 1102-000.555, 1102-000.554, 1102-000.553, 1102-000.552, 1102-000.551, 1102-000.549, 1102-000.548, 1102-000.547, 1102-000.542, 1102-000.541, 1102-000.540, 1102-000.539, 1102-000.538, 1102-000.537, 1102-000.536 e 1102-000.535.

Normas norteadoras do tema do relatório:

- Súmula CARF n. 84;
- IN SRF n. 460/2004;
- IN SRF n. 600/2005;
- IN RFB n. 900/2008;
- IN RFB n. 1300/2012.

A existência de prazo para homologação tácita do PER¹²⁹

A compensação de débitos está prevista no art. 74 da Lei n. 9.430/96. Conforme a redação do mencionado dispositivo, o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Essa compensação, por seu turno, consoante o disposto pelo §5º, do art. 74, da Lei n. 9.430/96, deve ser homologada no prazo de cinco anos, contados da data da entrega da declaração de compensação, sob pena de, transcorrido tal prazo, sem que a

129. Autor: João Carlos de Lima Junior.

autoridade tenha se manifestado expressamente sobre a declaração apresentada pelo sujeito passivo, ocorrer a homologação tácita da compensação pretendida.

A questão objeto desta pesquisa refere-se à possibilidade de o prazo previsto para a homologação da declaração de compensação aplicar-se ao PER (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso), que representa a solicitação, pelo sujeito passivo, do crédito a que tem direito em função de ter efetuado pagamento a maior de tributo.

A jurisprudência do CARF é praticamente pacífica, adotando entendimento no sentido de não ser possível aplicar ao PER a chamada homologação tácita.

As razões que fundamentam os acórdãos determinam que não há que se falar em homologação tácita por falta de previsão legal para tanto, uma vez que o §5º, do art. 74, da Lei n. 9.430/96 é expresso ao prever prazo apenas para a homologação da compensação declarada pelo contribuinte.

Ademais, as decisões proferidas estabelecem que o fato do Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso ser transmitido pelo mesmo instrumento da Declaração de Compensação (o PER/Dcomp) não autoriza, nem mesmo por analogia, a aplicação do prazo de cinco anos para homologação tácita, até porque não há uma extinção do crédito tributário prévia a ser homologada, ao contrário do que ocorre na compensação.

É ressaltado, em tais decisões, que o trâmite da declaração de compensação e do pedido de restituição é bastante distinto, na medida em que, na primeira, o contribuinte não requer a homologação, mas apenas declara a compensação, cabendo ao fisco homologar expressamente ou tacitamente tal ato, ao passo que a restituição é feita através de pedido, o qual requer a expressa manifestação do fisco acerca de seu deferimento ou não, sendo, portanto, impossível estender ao pedido de restituição o mesmo tratamento conferido à declaração de compensação.

Assim foram os julgamentos dos acórdãos de ns. 3802-002.412, 1801-002.155, 3803-006.911, 3802-001.901, 3802-001.904, 3801-004.941, 3801-005.315, 3803.005-412, 3803.005-411, 3803.005-410, 3803.005-409, 3803.005-408, 3803.005-407, 3803.005-406, 3803.005-405, 3803.005-404, 3803.005-403, 3803.005-402, 3803.005-401, 3803.005-400, 3803.005-399, 3803.005-398, 3803.005-397, 3803.005-396, 3803.005-395, 3803.005-394, 3803.005-393, 3803.005-392, 3803.005-391, 3803.005-390, 3803.005-389, 3803.005-388, 1102-001.028 e 1102-000.847.

Dados de pesquisa

Fonte de pesquisa: *website* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>

Período da pesquisa: 09/11/2015 a 22/01/2016.

Crítérios de busca (palavras-chave): Pedido de restituição. Homologação tácita. Prazo homologação do PER. Homologação de PER/Dcomp.

Intervalo de tempo pesquisado: 01/01/2000 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 3802-002.412, 1801-002.155, 3803-006.911, 3802-001.901, 3802-001.904, 3801-004.941, 3801-005.315, 3803.005-412, 3803.005-411, 3803.005-410, 3803.005-409, 3803.005-408, 3803.005-407, 3803.005-406, 3803.005-405, 3803.005-404, 3803.005-403, 3803.005-402, 3803.005-401, 3803.005-400, 3803.005-399, 3803.005-398, 3803.005-397, 3803.005-396, 3803.005-395, 3803.005-394, 3803.005-393, 3803.005-392, 3803.005-391, 3803.005-390, 3803.005-389, 3803.005-388, 1102-001.028 e 1102-000.847.

Norma norteadora do tema do relatório:

- §5º, do artigo 74, da Lei n. 9.430/96.

A retroatividade em relação às diversas alterações sobre penalidades para compensação não homologada e compensação não declarada¹³⁰

Em razão das inúmeras alterações a que se sujeitou o artigo 18 e parágrafos da Lei n. 10.833/2003, questões relacionadas às penalidades aplicáveis na compensação indevida passaram a ser objeto de contencioso administrativo tributário perante o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Isso porque, a depender do período em que realizada a Declaração de Compensação, de rigor a análise apurada da legislação vigente, para fins de definição acerca da constituição ou não da infração punível, de acordo com a sua natureza, seja como “compensação não homologada” ou “compensação não declarada”, bem como os respectivos percentuais a serem aplicados.

Na redação original do artigo 18 da Lei n. 10.833/2003, era considerada infração sujeita à multa isolada apenas os casos de compensação indevida, cujo crédito ou débito não fosse passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficasse caracterizada a prática das infrações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Com a edição da Lei n. 11.051/2004, passou a ser considerada infração punível com multa isolada unicamente os casos de declaração de compensação não homologada, em que caracterizada a existência de sonegação, fraude ou conluio. Ou seja, deixou de ser definida como infração a compensação indevida sem dolo. Tal situação perdurou até a publicação da Lei n. 11.196/2005 (art. 117).

Logo, a utilização de crédito sem natureza tributária ou pertencente a terceiros, antes definida como compensação indevida, pela redação original do artigo 18 da Lei n. 10.833/03, a partir da vigência da Lei n. 11.051/2004, passou a ser considerada como compensação não declarada, dentro das hipóteses listadas no inciso II, §12º, do artigo 74, da Lei n. 9.430/96.

Importante ressaltar, também, que esta alteração legislativa decorreu de outra alteração introduzida pela MP 135/2003, posteriormente convertida na Lei n. 10.833/03, que atribuiu à declaração de compensação o caráter de confissão de dívida (artigo 74, §§6º, 7º e 8º, da Lei n. 9.430/96), dispensando, assim, o lançamento de

130. Autora: Vanessa Pereira Rodrigues Domene.

ofício e, por consequência, fazendo incidir sobre o crédito tributário a multa de mora em razão de seu não pagamento.

Assim, para os casos em que a legislação posterior foi mais benéfica, muitos contribuintes alegaram e julgadores do CARF passaram a analisar a questão sob a ótica do princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

A matéria começou a ser analisada já no ano de 2005, no então chamado Conselho de Contribuintes, e traz o princípio da retroatividade benigna, nos termos da alínea “a”, do inciso II, do artigo 106, do CTN. Merece destaque o acórdão de n. 201-78.741 a respeito desta matéria.

Extraí-se do voto vencedor do referido julgado, que o critério utilizado para o afastamento da multa de ofício foi que à época do julgamento do recurso já estava em vigor alteração na lei que seria mais benéfica ao contribuinte. A alteração trazida pela Lei n. 11.051/04 deixou de caracterizar como infração sujeita à multa de ofício a simples não homologação da compensação, pois esta passou a ser aplicada somente aos casos em que configurada a existência de sonegação, fraude ou conluio, ou, ainda, nos casos de compensação não-declarada.

Logo, concluiu o voto que, não existindo mais a infração pela nova legislação, e por não haver ainda decisão final, de rigor a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “a”, em prol dos contribuintes. Nesse sentido também foi a decisão do acórdão n. 101-95.444.

Posteriormente, já como CARF – Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, a matéria continuou sendo julgada favorável aos contribuintes, também sob o ângulo da retroatividade benigna.

Coube ao colegiado definir se o fato de haver lei nova mais benéfica ao contribuinte, em que a situação fática trazida no auto de infração não mais era considerada infração com multa punível, deveria ser aplicada a favor do contribuinte, em observância ao artigo 106, inciso II, “a”, do Código Tributário Nacional.

Nessas situações, o tribunal administrativo novamente se mostrou favorável ao apelo dos contribuintes e entendeu por necessária a aplicação do princípio da retroatividade benigna. O acórdão n. 1401-0077 representa julgado a respeito.

E, no mesmo sentido, embora referindo-se à multa prevista no artigo 90 da MP n. 2.158-35/2001, cuja abrangência foi reduzida após a edição do artigo 18 da Lei n. 10.833/01, foi a decisão proferida no julgamento do acórdão n. 3403-002.998.

Assim vem se mantendo a jurisprudência, na maioria dos casos por unanimidade de votos, conforme se depreende da leitura dos seguintes acórdãos: 1401-001.162, 1401-001.163, 1301-001.791, 3403-002.788 e 3301-002.007.

Por fim, destaque para as decisões já proferidas pela Câmara Superior. No acórdão n. 9101-001.996, a 1ª Turma da Câmara Superior do CARF, em sessão de 21 de agosto de 2014, negou provimento, por unanimidade, ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sob o fundamento da retroatividade benigna, já que a Lei n. 11.051/2004 deixou de definir como infração punível a compensação indevida sem dolo.

Por sua vez, a 3ª Turma da Câmara Superior do CARF, no acórdão n. 9303-002.901, também analisou a mesma matéria, em sessão de 09 de abril de 2014, e no mesmo

sentido da 1ª Turma, sob o fundamento de que a norma que capitulou a infração deixou de existir no mundo jurídico, em razão da substituição do instrumento de compensação (DCTF para DCOMP).

Portanto, até então, a matéria tem sido julgada de forma favorável aos contribuintes, tendo sido levado em consideração o princípio da retroatividade benigna, sempre que a legislação posterior e vigente à época do julgamento for mais benéfica ao contribuinte.

Para a realização do presente estudo, ainda foram analisados os seguintes acórdãos: 1402-001.704, 1201-001.100, 1301-001.791, 1102-000.823 e 9201-002.115.

Dados de pesquisa

Fonte de pesquisa: *website* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>

Período da pesquisa: 09/11/2015 a 22/01/2016.

Crítérios de busca (palavras-chave): Compensação não homologada. Compensação não declarada. Penalidades. Compensação e retroatividade. Retroatividade benigna.

Intervalo de tempo pesquisado: 01/01/2005 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 201-78.741, 101-95.444, 1401-0077, 3403-002.998, 1401-001.162, 1401-001.163, 1301-001.791, 3403-002.788, 3301-002.007, 9101-001.996, 9303-002.901, 1402-001.704, 1201-001.100, 1301-001.791, 1102-000.823 e 9201-002.115.

Normas norteadoras do tema do relatório:

- Artigo 18 e parágrafos da Lei n. 10.833/2003;
- Artigos 71 a 73 da Lei n. 4.502/1964;
- Lei n. 11.051/2004;
- Artigo 117 da Lei n. 11.196/2005;
- Artigo 74 da Lei n. 9.430/96;
- MP n. 135/2003;
- Artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional;
- Artigo 90 da MP n. 2.158-35/2001.

A possibilidade de o fisco rever saldo de prejuízo fiscal ou saldo negativo de IR de períodos já homologados com fundamento no prazo de 5 anos para análise do pedido de compensação previsto no artigo 74 da Lei 9.430/96¹³¹

O tema deste artigo diz respeito a uma questão muito importante quando se trata de compensação, que está centrada no prazo para que o fisco analise a integridade do crédito que será utilizado para a compensação.

De acordo com o sistema de compensação vigente, o contribuinte poderá usar o prejuízo fiscal ou o saldo negativo do IRPJ para compensar outros débitos tributários, ou a base negativa ou saldo negativo da CSLL. O prejuízo fiscal e o saldo negativo de IRPJ e da CSLL, para serem utilizados para compensação, pela lógica, foram formados em períodos anteriores ao da compensação. Pois bem. A questão que se apresentou várias vezes para análise pelo Conselho de Contribuintes e pelo CARF está em se saber se pode a autoridade fiscal, ao analisar o pedido de compensação, glosar parte do prejuízo fiscal ou do saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, mesmo que já tenha decorrido o prazo de 5 anos do fato jurídico tributário correspondente à formação do prejuízo fiscal ou do saldo negativo de IRPJ e de CSLL.

Foi pesquisado este tema por meio do site do CARF. A pesquisa foi feita em 27/01/2016, foram indicadas as palavras “saldo” e “negativo” e “decadência” e foi indicado o período de 01/2000 até 03/2015. Foram apresentados 153 acórdãos. Grande parte destes acórdãos não se referia ao assunto tratado neste artigo, porém, alguns acórdãos citavam outros que não estavam neste rol, o que mostrou que somente as palavras usadas na pesquisa não eram suficientes. Por outra via, tentou-se colocar outros termos para pesquisa, o que não trouxe maiores ou diferentes resultados. Deste modo foi decidido por não fazer uma pesquisa exaustiva e taxativa, pois foi entendido que não seria possível; porém, concluiu-se que isto não resultou qualquer prejuízo, pois como será verificado, há duas correntes firmes sobre o tema, e a posição jurisprudencial é oscilante entre elas.

Consoante a pesquisa encontrou-se, no órgão de julgamento, duas linhas de entendimento acerca do tema.

A primeira corrente que entende que a autoridade fiscal ao analisar o pedido de compensação não poderá “fiscalizar” o conteúdo do saldo negativo ou do prejuízo fiscal, se decorridos 5 anos de tal fato; e uma segunda corrente que entende que a autoridade fiscal pode analisar o mérito do saldo ou do prejuízo fiscal no prazo de análise do pedido de compensação.

Veja-se exemplo das duas correntes e as suas fundamentações.

Percebe-se pela leitura dos Acórdãos que foram objeto desta pesquisa, que não é possível afirmar que havia até março de 2015 um posicionamento firme do CARF quanto a uma das correntes. Verifica-se que, no passado, prevaleceu o entendimento relativo a primeira corrente, ou seja, o prazo decadencial deveria ser observado para alteração, por parte do fisco, de saldo de prejuízo fiscal, de bases negativas ou de saldo negativo. E, nos últimos julgados, verifica-se uma tendência para a segunda corrente, ou seja, que entende que não há que se falar em decadência para o fisco verificar a

131. Autora: Susy Gomes Hoffmann.

composição do crédito quando este é base de um pedido de compensação. Mas, nestes últimos julgados sempre há dissenso entre os julgadores, sendo que muito dos julgamentos se resolveu pelo voto de qualidade.

Relevante anotar que esta discussão já surgia antes do tema estar inserido no instituto da compensação como prevista na Lei 9.430/96, pois que tal análise já era possível somente com relação às alterações nos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa compensáveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Analisa-se, inicialmente, este histórico.

O Acórdão 103-18.623, ocorrido em 1997, cravou o entendimento de que seria “incabível a glosa da compensação de prejuízo com o lucro real obtido em determinado exercício, quando o referido prejuízo, apurado na demonstração do lucro real, não tiver sido objeto de revisão por parte da autoridade lançadora no prazo decadencial. ” Como será visto, este entendimento era majoritário e pacífico no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. O Acórdão 107-06.061 trata o tema como “ajustes no passado com repercussão futura”, para firmar o posicionamento de que o valor do prejuízo fiscal não poderia ser alterado em razão da decadência, julgamento ocorrido nos idos de setembro de 2000. No mesmo sentido o Acórdão 108-06.921 relativo a julgamento ocorrido em 2002 indica expressamente que a análise da apuração do prejuízo fiscal deve considerar o período em que o prejuízo foi apurado e não o período em que foi utilizado. Cita-se, também neste sentido o Acórdão 102-46.305, julgado em 2004, que apresenta o posicionamento de que há prazo decadencial para a revisão do prejuízo fiscal. Ainda, cita-se o Acórdão 108-09.621 que, como todos os anteriores, foi julgado por unanimidade, e acolheu o entendimento da ocorrência da decadência quando houver, por parte do fisco, alteração do saldo de prejuízo fiscal. E, neste mesmo sentido, ainda em julgamento sem a análise de pedido de compensação nos moldes do artigo 74 da Lei 9.430/1996, mas que decidiu pela ocorrência do prazo decadencial para o fisco alterar o saldo de prejuízo fiscal ou a base negativa, citamos o Acórdãos 1103-00.001.

Se a jurisprudência com relação à alteração dos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa antes da entrada em vigor do artigo 74 da Lei 9.430/96¹³² era pacífica para entender que ocorria o prazo decadencial para alteração dos citados saldos, quando é colocado o tema pela ótica do pedido de compensação, a jurisprudência se altera.

132. Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

...

§5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

...

Inicia-se pela análise do Acórdão 1402-001.385, em que prevaleceu o entendimento da segunda corrente acima indicada, mas o julgamento, quanto a este quesito se deu pelo voto de qualidade, restando vencido o relator, de tal modo que pela leitura do Acórdão foram encontrados os dois posicionamentos.

O tema central da discussão foi colocado no citado Acórdão, de forma precisa, nos seguintes termos “no âmbito das compensações de bases negativas de IRPJ e CSLL, o fisco pode efetuar ajustes nas bases de cálculo de IRPJ e da CSLL relativas a períodos passados (atingidos pela decadência), mas que repercutem nos créditos pleiteados pelos contribuintes em períodos futuros (ainda não decaídos)? ” Neste caso analisado foi fato incontroverso que o prazo decadencial já tinha sido atingido no que se referia ao ano-calendário da formação do saldo negativo do IRPJ. O voto do relator entendeu que se estava ultrapassado o prazo decadencial para o ano-calendário relativo à formação do saldo negativo não poderia o fisco, em sede de análise de pedido de compensação, alterar este saldo. Tal redução do saldo, de acordo com o seu entendimento, se equipararia ao lançamento para constituição de crédito tributário para aquele período. Neste referido voto, estão citados vários Acórdãos, em especial do antigo 1º. Conselho de Contribuintes, que indicavam esta vertente de pensamento (acórdãos em sua maioria citados na primeira parte deste artigo). Porém, o voto que prevaleceu trouxe o entendimento de que não se poderia, no caso, falar da ocorrência do prazo decadencial, posto que este impede a formalização do lançamento para constituição do crédito tributário, mas não impede que se forem constatadas pela fiscalização, ocorrências que venham a reduzir os saldos de prejuízos/bases negativas de anos anteriores, que tais saldos sejam reajustados. O voto vencedor é firme ao afirmar que: “há que se concluir que a decadência é específica de um determinado fato gerador, trazendo como consequência para o Fisco, e unicamente isto, a perda da oportunidade de formalizar a correspondente exigência”, e ainda afirma que todos os demais poderes do fisco ficam inalterados, e, por corolário, podem ser alterados os saldos de prejuízo fiscal/bases negativas.

Assim, neste citado Acórdão o entendimento foi de que não há prazo decadencial para a verificação de prejuízos/base negativas ou saldo negativo quando utilizados para compensações em períodos posteriores.

No âmbito do CARF, é possível citar outros Acórdãos que indicam a polaridade entre as duas correntes.

O Acórdão 1401-00.342 contempla a posição de que o prazo para análise do crédito objeto de restituição/compensação inicia-se com a formulação do referido pedido, e é indicado no voto vencedor o entendimento, segundo o qual, ao tratar do artigo 74 da Lei 9.430/96, que este contempla um único limitador temporal para o fisco que é o prazo de 5 anos para homologação da declaração, contado da entrega da declaração de compensação, não havendo outro prazo a ser aplicado para o citado instituto da compensação. Neste caso houve declaração de voto vencido, em que foi colocado o argumento de que a fiscalização não pode rever a apuração de IRPJ e de CSLL e respectivos prejuízo fiscal e base negativa de período decaído, e, se não estiver decaído a única via possível para estes ajustes é pelo lançamento de ofício.

O Acórdão 1101-000.112 que também afasta a decadência, e neste caso, novamente, pelo voto de qualidade – o que demonstra, mais uma vez, a ausência de consenso

sobre o tema – o voto vencedor traz o posicionamento no sentido do já descrito anteriormente, para ainda acrescentar que não há dispositivo legal que permita impor ao fisco a limitação temporal para questionar o direito manifestado pelo interessado, sendo que a limitação seria a mesma do prazo para análise do pedido de compensação. No voto vencido do relator, foi indicado o posicionamento de que somente caberia ao fisco, passado o prazo decadencial, verificar se os dados que constaram do pedido de compensação correspondem aos dados constantes das declarações do sujeito passivo, até porque, de acordo com o entendimento esposado neste voto, se o valor dos saldos negativos estavam devidamente declarados pelo contribuinte, o fisco teve o prazo legal para fazer as verificações necessárias sobre a correção destes saldos.

No mesmo sentido é possível citar o Acórdão 1401-001.301, em que a posição vencedora foi para afastar o prazo decadencial para o fisco fazer ajustes no saldo de base negativa de CSLL que foi indicado como crédito em compensação, neste caso, novamente pelo voto de qualidade. Ficou expresso no voto vencedor que “o prazo decadencial que o fisco tem para verificar um determinado procedimento de compensação de prejuízos ou base negativas da CSLL inicia-se com a efetiva compensação.”

E, neste mesmo sentido, cita-se o Acórdão 1102-00.373, também resolvido pelo voto de qualidade quanto a este tema, que registra o entendimento de que a decadência não se confunde com o poder dever da autoridade administrativa de apurar a certeza e a liquidez do crédito indicado pelo contribuinte. Novamente este tema foi resolvido pelo voto de qualidade. No voto vencido do relator foi categórico em colocar que a glosa do saldo negativo da CSLL tem a mesma natureza de um lançamento e por isso deve ser tratado como prazo decadencial o prazo para o fisco se manifestar sobre o saldo negativo da CSLL.

Esta tese sobre a não ocorrência da decadência foi vitoriosa na Câmara Superior de Recursos Fiscais, mas com votação que se resolveu pelo voto de qualidade, conforme se verifica pelo Acórdão 9101-001.918, e em que ficou expresso no voto vencedor que o prazo para verificação do saldo negativo se inicia com o pedido de compensação.

Ainda, neste sentido cita-se os Acórdãos 1302-001.652, 1301-001.684, 1402-001.590, 1103-001.003, 1103-000.973, 1301-001.300, 1302-001.095, 1202-000.699 e 1301-000.420.

Em outro sentido, cita-se o Acórdão 1401-000.858¹³³ que é um exemplo da primeira corrente, em que, por maioria de votos, foi reconhecida a ocorrência do prazo decadencial para o Fisco alterar os saldos negativos, e que tal alteração também deveria ser feita por meio de lançamento específico. As razões deste Acórdão reproduzem a linha defendida nos votos vencidos anteriormente indicados.

O Acórdão 1302-001.635, decidido por maioria, entendeu que o fisco não pode alterar o saldo negativo de IRPJ após o prazo decadencial, ainda que mediante o argumento de que está verificando o crédito indicado em pedido de compensação.

133. Houve embargos de declaração acolhidos opostos em face deste Acórdão. O Acórdão após os Embargos é o de número 1401-000.983. Os embargos não tiveram efeitos infringentes.

Interessante notar que nos Acórdãos 1801-002.069 e 1801-002.272, ambos decididos por unanimidade, ficou registrado que na análise de pedido de compensação, só cabe ao fisco analisar a verificação da liquidez e certeza do crédito, o que seria, por exemplo, a confirmação de existência de retenções e de pagamentos de estimativas, e que não poderia o fisco revisar a apuração do tributo para alterar estes saldos, o que só poderia ser feito mediante lançamento e respeitado o prazo quinquenal. No caso, o fisco se inseriu na discussão dos custos dos bens vendidos e na receita para diminuir o saldo negativo, o que a Turma Julgadora afastou. No mesmo sentido os Acórdãos 1801-002.035 e 1801-002.869.

Cita-se também o Acórdão 1202-001.014, em que por maioria de votos reconheceu-se a decadência. No caso o saldo negativo tinha sido formado em 2002, e o entendimento do voto vencedor foi no sentido de que a verificação do saldo negativo do IRPJ e da CSLL depende de procedimento de fiscalização e que, se estes estiverem incorretos, o prazo para o fisco se manifestar é o previsto no artigo 150, parágrafo 4º. do CTN. Este acórdão é interessante porque aponta as duas vertentes do CARF, com a fundamentação de ambas indicando a controvérsia sobre o tema, mas neste caso prevalecendo a primeira corrente.

Enfim, conclui-se que não há no CARF posição preponderante ou pacífica sobre este tema. A grande parte dos julgamentos foi resolvida com dissenso entre os julgadores, muitos julgados pelo voto de qualidade ou por maioria de votos e, com grande distanciamento entre as duas posições, que são totalmente antagônicas.

A retificação da DCTF é condição para o reconhecimento do direito creditório?¹³⁴

a) Apresentação do problema

Este artigo objetiva apresentar o encaminhamento que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem dado a processos relativos a pedidos de restituição (PER) – em geral, atrelados a declarações de compensação (DCOMP) – em que os contribuintes, por motivos diversos, não procederam previamente às suas respectivas apresentações, à Receita Federal do Brasil (RFB), as alterações nas declarações de débitos e créditos tributários federais (DCTF) originalmente transmitidas e cujas informações não deveriam mais subsistir em virtude de erro e/ou de fatos supervenientes que determinaram o indébito.

A problemática geralmente enfrentada envolve a divergência entre o pleito do contribuinte – formalizado via PER/DCOMP – e suas DCTF – divergência esta apurada, majoritariamente, pela conferência eletrônica executada nos sistemas de controle da RFB. Em termos diretos, a controvérsia em questão se estabelece quando a RFB não identifica o pagamento reclamado como indevido ou a maior, ou então quando o referido pagamento indevido ou a maior assim não se revela, visto que está totalmente vinculado em DCTF (não retificada) à quitação de débito por meio dela originalmente declarado.

134. Autor: Maurício Bellucci.

O presente tema envolve, diretamente, os princípios da verdade material e do formalismo moderado, além do artigo 147, §2º., do CTN, e dos artigos 32 e 59, §3º., do Decreto 70.235/72.

b) A posição do CARF

Na pesquisa que sustenta este estudo, identifica-se um direcionamento nítido para a problemática descrita acima. Destacam-se duas vertentes: a primeira vertente, majoritária, não condiciona o reconhecimento do crédito tributário pleiteado à retificação da DCTF; a segunda, embora condicione o direito ao crédito à retificação da DCTF, tem sido, em sua maioria, flexível quanto ao momento em que tal retificação ocorre. Vejamos.

b.1) A retificação da DCTF não é condição para o reconhecimento do direito creditório

Segundo essa linha de entendimento, as instâncias julgadoras devem analisar os documentos que comprovam o direito de crédito mesmo que não tenha havido retificação da DCTF para formalizar o indébito tributário. É comum o não ingresso no mérito pela instância inferior sob o argumento de que não se teria verificado o pressuposto para o referido exame, qual seja: a retificação da DCTF.

Nessa linha de raciocínio, por vezes tem-se decidido que a autoridade julgadora deve buscar informações complementares relativas ao pleito, seja diretamente por meio de consulta aos sistemas disponíveis ou por outras declarações, a exemplo da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Quando não procede a instância de piso – resultando na falta de exame do mérito do direito pleiteado e dos documentos apresentados –, em virtude da inexistência de DCTF retificadora determina-se o retorno dos autos para novo julgamento com o enfrentamento do mérito do direito invocado.¹³⁵

Sobre a documentação exigida, cujo ônus probatório é, em regra, do contribuinte, têm sido entendidos como suficientes os registros contábeis como forma de evidenciar o fato jurídico do pagamento a maior ou indevido.¹³⁶

Não raro, invoca-se o princípio da verdade material e do formalismo moderado, como também a inexistência de norma procedimental condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DCTF; embora este seja um procedimento lógico, motivo pelo qual a retificação, ainda que não precise ser prévia, deveria ocorrer em qualquer fase do pedido de restituição, mesmo que seja de ofício.¹³⁷

Ainda na linha da prescindibilidade da retificação da DCTF como forma de evidenciar o indébito, há decisões que defendem que a mera divergência entre DCTF e DIPJ (que apresentava o valor do indébito e teria sido entregue antes do despacho decisório) já teria o condão de obrigar a RFB a aprofundar suas análises em vez de decretar o indeferimento do pleito.

135. Acórdãos: 3102-001.791; 3803-003.009; 3102-001.790.

136. Acórdãos: 1801-001.143; 3802-003.796; 3802-003.744; 3802-003.844.

137. Acórdãos: 3302-00.809; 3802-003.796; 3802-003.744.

Uma vertente interessante encontrada foi que, embora se deva ter cuidado com a supressão de instância, e ainda que a instância de piso não tenha ingressado no mérito em virtude de ter barrado o direito do contribuinte pelo problema formal (isto é, a não retificação da DCTF), caberia ao CARF o exame meritório; o que teria lugar nas situações em que tal proceder não prejudicasse o contribuinte. Em outros termos, tem-se entendido que a declaração de nulidade da decisão recorrida não deve ser pronunciada se a decisão de mérito, a ser proferida pelo CARF, for favorável a quem daquela se aproveita nos termos do §3º. do art. 59 do Decreto 70.235/72.¹³⁸

Identificamos, ainda, e com certa frequência, a determinação da conversão do julgamento em diligência para viabilizar o acurado exame das provas carreadas aos autos pelo contribuinte e até para sua complementação, mesmo que por iniciativa da autoridade fiscal.¹³⁹

Na mesma linha, cite-se, ainda, o entendimento segundo o qual, à míngua de previsão legal, a falta de apresentação de DCTF retificadora ou a sua apresentação após a emissão do despacho decisório, por si só, não constituem motivo para indeferir o pedido de restituição e, por consequência, para não homologar a compensação declarada pelo contribuinte; por esse motivo, no referido caso concreto, determinou-se o retorno dos autos para instância de piso para que fossem examinadas as razões de fato e de direito, assim como as provas, inclusive – se fosse o caso – pela realização de diligências.¹⁴⁰

Algumas decisões trazem como argumento o fato de que a DCTF veicularia uma presunção *juris tantum* e que, por isso, poderia ser elidida por prova inequívoca. Além disso, a inexistência de DCTF retificadora é aspecto formal que não pode ser erigido como óbice ao exame do mérito das modificações das bases de cálculo, conforme denunciadas pelo conjunto probatório carreado nos autos.¹⁴¹

Enfim, para a defesa dessa linha de entendimento, tem-se invocado, por vezes, a máxima segundo a qual a substância deve prevalecer sobre a forma, indagando-se: o contribuinte sem efetivo crédito a ser pleiteado, mas que tivesse retificado a DCTF teria direito a crédito? São os documentos, isto é, a contabilidade, e não as declarações, que dão certeza e liquidez ao crédito.¹⁴²

Eis, portanto, a síntese dos argumentos centrais utilizados para defender a tese da prescindibilidade da retificação da DCTF como forma de demonstrar o direito creditório.

b.2) A retificação da DCTF é condição para o reconhecimento do direito creditório

Uma corrente claramente minoritária no CARF tem defendido a retificação da DCTF como condição para reconhecer o direito creditório reclamado via PER/DCOMP.

138. Acórdãos: 1302-001.541.

139. Acórdão 3802-003.956.

140. Acórdão 3102-001.790.

141. Acórdão 3803-002.798.

142. Acórdão 3403-001-818.

Entretanto, isso não significa que tem prevalecido, em tais decisões, o formalismo exacerbado, ou mesmo a prevalência da forma sobre a substância.

Conforme o que foi levantado na pesquisa, embora o rigor formal seja defendido com mais ênfase para essa corrente, os contribuintes que logram êxito em demonstrar, por meio de outros documentos – em especial por sua contabilidade –, a existência do indébito têm conseguido o reconhecimento de seu direito; mas – e aí está a divergência em relação à corrente majoritária retratada no subitem anterior –, ao lado da referida documentação, tem sido exigida a retificação da DCTF como condição para reconhecer o indébito.

Em que momento deve ocorrer a referida retificação? Segundo alguns julgados, o prazo seria o decadencial; noutros termos, o contribuinte teria cinco anos, contados a partir da apresentação da DCTF original, para promover qualquer alteração necessária a fim de amparar o pleito de restituição e/ou compensação; mas – cabe frisar – desde que devidamente embasada a retificação em documentação contábil hábil e idônea a suportá-la.¹⁴³

Há, ainda, o argumento segundo o qual o sujeito passivo poderia retificar a sua DCTF a qualquer tempo, salvo nos casos em que o débito tenha sido inscrito em dívida ativa ou se a declaração tiver sido verificada em procedimento de fiscalização; em tal hipótese, a RFB teria de apurar a liquidez e a certeza do crédito com base na declaração retificadora, que substitui integralmente a original.¹⁴⁴

Outra linha que considera o momento é aquela em que se defende o direito do contribuinte de retificar a DCTF após o despacho decisório apenas e tão somente ao amparo de documentação suficiente para demonstrar o direito, ou seja, o erro de apuração.¹⁴⁵

Ao focarmos nas contribuições previdenciárias, encontramos julgados que defendem a necessidade de GFIP retificadora¹⁴⁶ e que a retificação deva ocorrer antes do lançamento e, de novo, mediante documentação comprobatória do erro em que se funda a citada retificação.¹⁴⁷

O momento em que deve ocorrer a retificação da declaração envolve o tema da preclusão; e sobre esse ponto há decisões defendendo que, quando há recusa ao direito ao crédito pelo Fisco com base em cotejo eletrônico da DCTF com a DCOMP, então deve ser verificada a procedência do pedido, desde que retificada a DCTF, ainda que extemporaneamente. Essa hipótese afasta a preclusão.¹⁴⁸

Por fim, defende-se que divergências entre DCTF e DIPJ podem, por exemplo, afastar a liquidez e a certeza do crédito; daí ser necessária a retificação da declaração, em

143. Acórdão 3101-01.115.

144. Acórdão 3302-001.281.

145. Acórdão 3802-001.290.

146. Acórdão 2803-004.123.

147. Acórdão 2302-002.614.

148. Acórdão 3102-001.959.

especial quando o sujeito passivo é intimado para tanto¹⁴⁹ e desde que haja documentação suficiente para demonstrar o crédito.

c) Conclusão

Por um lado, a quantidade de decisões relativas ao objeto deste estudo no CARF dá uma medida de sua relevância; por outro, permite identificar precisamente os rumos que o tema tem tomado naquele tribunal. Em linhas gerais, pode-se dizer que o CARF, no que se refere a esse tema, tem encaminhado a questão à luz do princípio da verdade material, embora haja, em manifestações minoritárias, algum apego à questão formal. Mesmo nesses casos, o que tem prevalecido é o reconhecimento do direito daquele contribuinte que instrui a sua defesa – o seu recurso efetivamente – com documentação suficiente para comprovar o direito alegado. Por vezes, tem se decidido, com prudência, pela conversão do julgamento em diligência; por vezes, tem se decidido pelo retorno do processo à instância de piso para, mediante análise do conjunto probatório antes ignorado, promover novo julgamento; enfim, há situações em que, embora seja cabível, a nulidade da decisão recorrida não tem sido decretada porque, no mérito, o direito é reconhecido em favor de quem teria se aproveitado da decretação da nulidade.

d) Dados de pesquisa

Fonte de pesquisa: *website* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>

Período da pesquisa: 24/11/2015 a 27/11/2015.

Crítérios de busca (palavras-chave): obrigação e compensação e retificação.

Intervalo de tempo pesquisado: 1º/11/2011 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 2803-004.123; 2803-004.124; 2302-003.610; 3401-002.484; 2302-002.899; 2403-002.107; 3801-001.855; 3801-001.854; 3801-001.853; 3801-001.852; 3801-001.851; 3801-001.850; 3801-001.849; 3801-001.848; 3801-001.847; 3801-001.846; 3801-001.845; 3801-001.844; 3801-001.843; 3801-001.842; 3801-001.841; 3801-001.840; 3801-001.839; 3801-001.838; 3801-001.837; 2302-002.614; 1801-001.506; 3802-001.290; 3802-001.289; 3802-001.287; 3802-001.284; 3802-001.283; 3802-001.295; 3802-001.294; 3802-001.293; 3802-001.292; 3802-001.291; 3802-001.296; 3802-001.300; 3802-001.299; 3802-001.298; 3802-001.297; 3802-001.301; 3802-001.302; 3802-001.303; 3802-001.308; 3802-001.307; 3802-001.282; 3802-001.306; 3802-001.285; 3802-001.286; 3802-001.288; 3802-001.120; 3802-001.119; 3802-001.118; 3802-001.117; 3802-001.121; 3802-001.124; 3802-001.123; 3802-001.122; 3401-001.624.

149. Acórdão 1301-000.857.

Período da pesquisa: 24/11/2015 a 27/11/2015.

Crítérios de busca (palavras-chave): ausência e retificação e DCTF.

Intervalo de tempo pesquisado: 1º/11/2011 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 1802-002.559; 3802-003.796; 3802-003.795; 3802-003.794; 3802-003.793; 3802-003.792; 3802-003.791; 3802-003.790; 3802-003.789; 3802-003.782; 3802-003.779; 3802-003.778; 3802-003.777; 3802-003.776; 3802-003.775; 3802-003.774; 3802-003.956; 3802-003.957; 3802-003.691; 3802-003.750; 3802-003.749; 3802-003.748; 3802-003.747; 3802-003.746; 3802-003.745; 3802-003.744; 3802-003.743; 3802-003.742; 3802-003.741; 3802-003.740; 3802-003.739; 3802-003.738; 3802-003.737; 3802-003.736; 3802-003.735; 3802-003.734; 3802-003.766; 3802-003.765; 3802-003.764; 3802-003.763; 3802-003.762; 3802-003.761; 3802-003.760; 3802-003.759; 3802-003.758; 3802-003.757; 3802-003.756; 3802-003.755; 3802-003.754; 3802-003.753; 3802-003.752; 3802-003.751; 3802-003.797; 3802-003.788; 3802-003.787; 3802-003.786; 3802-003.785; 3802-003.784; 3802-003.783; 3802-003.781; 3802-003.780; 3802-003.773; 3802-003.772; 3802-003.771; 3802-003.770; 3802-003.769; 3802-003.768; 3802-002-443; 3802-002-462; 3802-002-461; 3802-002-460; 3802-002-459; 3802-002-458; 3802-002-457; 3802-002-456; 3802-002-455; 3802-002-454; 3802-002-452; 3802-002-453; 3802-002-451; 3802-002-450; 3802-002-449; 3802-002-448; 3802-002-447; 3802-002-446; 3802-002-445; 3802-002-444; 3802-002-442; 3802-002-441; 3802-002-439; 3802-002-438; 3802-002-436; 3802-002-434; 3802-002-432; 3802-002-431; 3802-002-429; 3802-002-424; 3802-002-440; 3802-002-437; 3802-002-435; 3802-002-433; 3802-002-430; 3802-002-428; 3802-002-426; 3802-002-425; 3802-002-415; 3802-002-463; 3802-002-423; 3802-002-422; 3802-002-421; 3802-002-420; 3802-002-419; 3802-002-418; 3802-002-417; 3802-002-416; 3802-002-414; 3802-002.031; 3802-002.030; 3802-002.029; 3802-002.028; 3802-002.027; 3802-002.026; 3802-002.025; 3802-002.024; 3802-002.023; 3802-002.022; 3802-002.021; 3802-002.020; 3802-002.019; 3802-002.018; 3802-002.016; 3802-002.015; 3802-002.014; 3802-002.013; 3802-002.012; 3802-002.011; 3802-002.010; 3802-002.009; 3802-002.008; 3802-002.007; 3802-002.006; 3802-002.005; 3802-002.004; 3802-002.003; 3802-002.002; 3802-002.001; 3802-002.000; 3802-001.999; 3802-001.998; 3302-001.506; 3302-001-718; 3302-001.719; 3302-001-720; 3302-001-721; 3302-001-722; 3302-001-723; 3302-001-724; 3302-001-725; 3302-001-726; 3302-001-727; 3302-001-728; 3302-001-729; 3302-001-730; 3302-001-731; 3302-001-505; 3302-001-504; 3302-001-503; 3302-001-502; 3302-001-717; 3302-001-501; 3302-001-500; 3302-001-499; 3302-001.498; 3302-001.497; 3302-001.281.

Período da pesquisa: 24/11/2015 a 27/11/2015.

Crítérios de busca (palavras-chave): inexistência e retificação e DCTF.

Intervalo de tempo pesquisado: 1º/11/2011 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 3802-001.290; 3802-001.289; 3802-001.287; 3802-001.284; 3802-001.283; 3802-001.295; 3802-001.294; 3802-001.293; 3802-001.292; 3802-001.291; 3802-001.296; 3802-001.300; 3802-001.299; 3802-001.298; 3802-001.297; 3802-001.301; 3802-001.302; 3802-001.303; 3802-001.308; 3802-001.307; 3802-001.282; 3802-001.306; 3802-001.285; 3802-001.286; 3802-001.120;

3802-001.119; 3802-001.118; 3802-001.117; 3802-001.121; 3802-001.124; 3802-001.123; 3802-001.122; 3803-002.798.

Período da pesquisa: 24/11/2015 a 27/11/2015.

Crítérios de busca (palavras-chave): necessidade e retificação e DCTF.

Intervalo de tempo pesquisado: 1º/11/2011 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 1302-001.571; 1302-001.570; 1302-001.569; 3802-002.427; 3802-002.443; 3802-002.462; 3802-002.461; 3802-002.460; 3802-002-459; 3802-002-458; 3802-002-457; 3802-002-456; 3802-002-455; 3802-002-454; 3802-002-452; 3802-002-453; 3802-002-451; 3802-002-450; 3802-002-449; 3802-002-448; 3802-002-447; 3802-002-446; 3802-002-445; 3802-002-444; 3802-002-442; 3802-002-441; 3802-002-439; 3802-002-438; 3802-002-436; 3802-002-434; 3802-002-432; 3802-002-431; 3802-002-429; 3802-002-424; 3802-002-440; 3802-002-437; 3802-002-435; 3802-002-433; 3802-002-430; 3802-002-428; 3802-002-426; 3802-002-425; 3802-002-415; 3802-002-463; 3802-002-423; 3802-002-422; 3802-002-421; 3802-002-420; 3802-002-419; 3802-002-418; 3802-002-417; 3802-002-416; 3802-002-414; 3403-002.718; 3302-002.381; 3102-001.959; 3102-001.790; 3102-001.793; 3102-001.792; 3102-001.791; 3102-001.789; 3802-001.290; 3802-001.289; 3802-001.287; 3802-001.284; 3802-001.283; 3802-001.295; 3802-001.294; 3802-001.293; 3802-001.292; 3802-001.291; 3802-001.296; 3802-001.300; 3802-001.299; 3802-001.298; 3802-001.297; 3802-001.301; 3802-001.302; 3802-001.303; 3802-001.308; 3802-001.307; 3802-001.282; 3802-001.306; 3802-001.285; 3802-001.286; 3802-001.288; 1402-001.170; 3403-001.818; 1402-001.161; 1402-001.167; 1402-001.168; 1402-001.175; 1402-001.173; 1402-001.160; 1402-001.164; 1402-001.165; 1402-001.166; 1402-001.162; 1402-001.174; 1402-001.176; 1402-001.177; 1402-001.171; 1402-001.172; 1402-001.163; 1402-001.169; 1402-001.157; 3802-001.120; 3802-001.119; 3802-001.118; 3802-001.117; 3802-001.121; 3802-001.124; 3802-001.123; 3802-001.122; 3803-002.798; 3803-002.785; 3803-002.786; 1301-000.857.

Período da pesquisa: 24/11/2015 a 27/11/2015.

Crítérios de busca (palavras-chave): obrigação e retificação e DCTF.

Intervalo de tempo pesquisado: 1º/11/2011 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 3403-003.315; 3802-001.290; 3802-001.289; 3802-001.287; 3802-001.284; 3802-001.283; 3802-001.295; 3802-001.294; 3802-001.293; 3802-001.292; 3802-001.291; 3802-001.296; 3802-001.300; 3802-001.299; 3802-001.298; 3802-001.297; 3802-001.301; 3802-001.302; 3802-001.303; 3802-001.308; 3802-001.307; 3802-001.282; 3802-001.306; 3802-001.285; 3802-001.286; 3802-001.288; 3802-001.120; 3802-001.119; 3802-001.118; 3802-001.117; 3802-001.121; 3802-001.124; 3802-001.123; 3802-001.122; 3302-001.297.

É possível retificar a declaração de compensação após a intimação do sujeito passivo da decisão administrativa que não homologou o encontro de contas?¹⁵⁰

a) Apresentação do problema

Este artigo objetiva apresentar qual é o encaminhamento que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem dado aos processos que versam sobre pedidos de restituição atrelados a declarações de compensação (PER/DCOMP) não homologados e retificados quando já instalado o contencioso administrativo fiscal – isto é, após a ciência dos despachos decisórios emitidos pelas respectivas delegacias da Receita Federal (DRF) – a fim de instruir manifestações de inconformidades e/ou recursos voluntários que defendam a existência do direito creditório pleiteado e da respectiva compensação.

Em geral, as compensações não homologadas decorrem de divergências entre as informações constantes do pleito do sujeito passivo e das informações constantes do banco de dados da Receita Federal do Brasil (RFB), que impedem a identificação do crédito reclamado. Tais divergências são apuradas, maciçamente, mediante conferência eletrônica executada pelos sistemas de controle da RFB; quando encontradas, determinam o indeferimento do pleito e geram a comunicação do sujeito passivo por meio do respectivo despacho decisório, que, por sua vez, será objeto de recurso. Inicia-se, então, o contencioso administrativo.

O presente tema envolve, diretamente, o princípio da verdade material, e as normas que regem a compensação, em especial, o artigo 170, do Código Tributário Nacional e o artigo 74, da Lei 9.430/96, além das diversas instruções normativas (IN) editadas pela Receita Federal do Brasil, dentre elas: IN 460/04, art. 56 a 58; IN 600/05. art. 57; IN 900/08, art. 76 a 79 e IN 1300/12.

b) Posição do CARF

Na pesquisa subjacente a este estudo, identifica-se um direcionamento claro para a problemática descrita acima. São duas as vertentes relevantes: a primeira, majoritária, impõe que a retificação do PER/DCOMP pode ocorrer desde que seja promovida antes da intimação do despacho decisório e desde que se refira a inexatidões materiais que não interfiram na substância do pedido original; a segunda vertente elimina o marco temporal, ou seja, admite a retificação após a instauração do contencioso administrativo; todavia, mantém a restrição da hipótese aos casos de inexatidão material. Vejamos.

b.1) A retificação do PER/DCOMP pode ocorrer desde que promovida antes da intimação do despacho decisório e desde que se refira a inexatidões materiais que não interfiram na substância do pedido original

Com base na legislação que disciplina a matéria,¹⁵¹ essa linha de entendimento assume que a compensação pressupõe a liquidez e a certeza do crédito e que é levada a efeito

150. Autor: Maurício Bellucci.

151. Artigo 170 do Código Tributário Nacional e artigo 74 da Lei 9.430/96.

pelo sujeito passivo por meio da respectiva declaração cujo efeito é a extinção do crédito e do débito eleitos, sob a condição de ser homologada pelo Fisco. Assume, também, que à RFB foi delegada a competência para disciplinar o procedimento pelo qual o direito legal à compensação deveria ser exercido;¹⁵² e que, ao exercer a competência legalmente delegada, baixou regras nesse sentido¹⁵³ as quais, invariavelmente, impõem duas condições para admitir a retificação de PER/COMP: 1) a retificação é permitida quando pendente decisão administrativa sobre o pleito originalmente enviado à época da transmissão da declaração retificadora; 2) desde que se refira à hipótese de inexatidão material verificada no preenchimento do documento.¹⁵⁴ Sobre o primeiro aspecto, convém dizer que, por “decisão pendente”, entende-se como aquela sobre a qual não tenha sido dada ciência ao sujeito passivo do despacho decisório.¹⁵⁵

A justificativa comumente encontrada para sustentar o marco temporal preciso para efetivar a retificação da declaração – qual seja, a intimação do despacho decisório – tem sido proclamada com base na lei processual civil;¹⁵⁶ de tal modo, ao autor é permitido alterar a causa de pedir, mas até determinado momento, sob pena de não ser possível estabelecer a lide.¹⁵⁷

Também tem sido alegado que a declaração de compensação se presta a formalizar o encontro de contas entre contribuinte e Fisco, por iniciativa do primeiro, que fica responsável pelas informações prestadas. Nesse sentido, a alteração das informações após ser instaurado o contencioso administrativo desnatura o objeto do processo e retira a necessária liquidez e certeza do crédito pleiteado. Sustentou-se, também, que, embora “[...] a interessada tenha apresentado prova do direito creditório reclamado, não há como, em sede de contencioso, modificar o objeto do pleito definido na Dcomp”.¹⁵⁸

Em relação ao marco temporal, um argumento empregado com frequência é o de que a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário não são veículos idôneos para retificar o débito informado no PER/DCOMP pelo sujeito passivo,¹⁵⁹ seja pela incompatibilidade dos institutos ou pela preclusão da possibilidade da referida retificação após a decisão administrativa que negou a compensação originalmente reclamada.¹⁶⁰

Por sua vez, em relação ao segundo aspecto, tem-se sustentado que a inexatidão ou “erro material suscetível de retificação ocorre quando o sujeito escreve coisa distinta daquela que queria declarar. É a divergência facilmente perceptível entre o que foi escrito e aquilo que se queria ter escrito. Trata de simples erro de cálculo ou de

152. §14º., artigo 74, da Lei 9.430/96.

153. À guisa de exemplo citem-se as seguintes instruções normativas (IN): IN 460/04, art. 56 a 58; IN 600/05, art. 57; IN 900/08, art. 76 a 79 e IN 1300/12.

154. Acórdãos: 3102-001.718 e 1102-00.690.

155. Acórdão 1301-000.742.

156. Art. 264 do Código de Processo Civil.

157. Acórdão 1103-001.145.

158. Acórdão 1102-00.602.

159. Acórdão 3802-003.699.

160. Acórdão 1401-000.396.

escrita, revelado no próprio contexto da declaração ou através das circunstâncias em que a declaração é feita”.¹⁶¹

No que se refere à questão do erro, para ilustrar os contornos que têm sido dados a esse segundo aspecto, vale a seguinte transcrição: “A recorrente alega erro de fato. Necessário, pois, antes de tudo, estabelecer que o erro de fato pode ser acidental ou substancial, conforme seu poder de influir ou não na validade do ato jurídico. Ensina a doutrina que é acidental o erro sobre as qualidades secundárias da coisa ou pessoas envolvidas numa relação jurídica, sem mostrar-se fator determinante da manifestação de vontade. Como exemplos, mencione-se em uma declaração de compensação, nome empresarial com grafia errada, ou ainda, erro no telefone do responsável pelo preenchimento. Todavia, o erro é substancial quando vulnera a manifestação de vontade do declarante. O engano, aí, é quanto à própria substância do ato, com relevância para o direito. No caso de uma DCOMP, cuja finalidade é a comunicação à administração tributária de um débito e de um crédito que se extinguirão mutuamente, o erro na discriminação de qualquer um dos dois é claramente substancial. E não se alegue que poderia ser identificado e corrigido de ofício, conforme dispõe o §2º. do art. 147 do CTN. Não se trata de lapso manifesto, que seria identificável de pronto, podendo ser corrigido de ofício ou a requerimento, nos termos do art. 32 do Decreto n. 70.235/1972. Não haveria modo de identificar à primeira vista que o contribuinte pretendia compensar créditos do ano-calendário 2002, ao invés do ano-calendário 2001, conforme constava da DCOMP”.¹⁶²

Cite-se ainda decisão referente à diferença entre o erro de fato e o erro de direito. Este último – cuja retificação tem sido rechaçada – é um erro de escolha; por exemplo, trocar, na declaração retificadora, crédito de imposto de renda por crédito de contribuição social sobre o lucro.¹⁶³

Portanto, segundo essa linha de entendimento, a retificação da declaração de compensação é possível; porém, desde que antes da intimação do despacho decisório e desde que não se preste a alterar o pleito originário em sua substância.

b.2) A retificação do PER/DCOMP pode ocorrer mesmo após a instauração do contencioso administrativo, desde que se refira a inexatidões materiais que não interfiram na substância do pedido original

Essa linha jurisprudencial não difere da anterior quanto às premissas legais; ou seja, ela parte dos mesmos fundamentos – aliás, reconhece a competência delegada à RFB para editar normas infralegais disciplinadoras do procedimento de compensação.

Todavia, a grande variação aqui reside na ponderação de tais regras com outras, de caráter principiológico, para – com base na referida ponderação e, sempre que possível, de acordo com o conjunto probatório dos autos – ou homologar a declaração de compensação retificada a destempo, ou determinar a conversão do julgamento em diligência, ou então para anular a decisão recorrida para que seja proferida nova

161. Acórdãos: 1102-000.970 e 103-23167.

162. Acórdão: 105-17-130.

163. Acórdão 1103-00.495.

decisão levando-se em conta a declaração retificadora “extemporânea” e os elementos de prova que a justificam. A referida corrente, portanto, relativiza o marco temporal exigido pela corrente majoritária, mas sem abrir mão da prescrição de que as retificações devem ficar adstritas às ditas inexistências materiais.

Nesse sentido, cite-se: “Analisando o caso concreto, entendo que errar faz parte da natureza humana e, não se pode ter por consentâneo com o nosso ordenamento jurídico que meros equívocos possam transformar-se em penalidades ou exigências fiscais. Assim, mesmo diante de comandos legais no sentido de que a retificação de declarações somente seja permitida antes de certo marco processual, este comando há que ser sopesado frente aos pressupostos da legalidade objetiva e da verdade material. Se comprovado o erro de fato, não se pode atribuir a falta de observância do procedimento para retificação da declaração relevância tal que resulte em pagamento de imposto que não seria devido, ou em perda de direito de crédito que se afigure *a priori* legítimo”.¹⁶⁴

Para o referido sopesamento, é importante frisar que essa corrente jurisprudencial exige a presença de evidências consistentes que levem à conclusão de que, efetivamente, o sujeito passivo faz jus ao direito creditório invocado e que referido direito só não foi acolhido pelas instâncias de piso por que tais órgãos não reconheceram o erro em que se fundou a declaração retificadora. Veja-se: “Por outro lado, é imperioso que a prova de que se trata de simples engano ou falha humana seja feita de forma absolutamente convincente, com base em indícios veementes, tendo, outrossim, livre a convicção do julgador”.¹⁶⁵

Na mesma linha, já se decidiu que o princípio da verdade material prevalece sempre que, a despeito de erros nas declarações, o sujeito passivo apresenta provas de seu direito creditório à época das compensações realizadas, ainda que seja necessária, para eliminar qualquer dúvida a esse respeito, a conversão do julgamento em diligência.¹⁶⁶ Nessas hipóteses de erros facilmente perceptíveis – revelados pelo próprio contexto das declarações e das provas dos autos –, tem-se admitido, também, que a retificação seja procedida de ofício, aplicando-se, por analogia, as disposições do artigo 147, §2º. CTN.¹⁶⁷ Nesses casos, para que não se tenha suprimida uma instância processual, tem-se decidido pela anulação da decisão de piso, com o retorno dos autos para nova análise, pautada, dessa vez, pelo conjunto probatório até então não avaliado.¹⁶⁸

O sopesamento das regras legais e infralegais que distingue a presente linha de entendimento da linha majoritária tem sido feito, sempre, com base no princípio da verdade material. Todavia, não é incomum que, ao lado deste, outros sejam invocados,

164. Acórdão 1301-001.104.

165. Acórdão 1301-001.104.

166. Acórdão 3201-001.794

167. Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro quando um ou outro, na forma da legislação tributária, prestam, à autoridade administrativa, informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação. “§2º. Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

168. Acórdão 1102-001.241.

tais como: o princípio da legalidade objetiva,¹⁶⁹ o princípio da fungibilidade,¹⁷⁰ o princípio da economia processual¹⁷¹ e o princípio da razoabilidade.¹⁷²

Por fim, como foi dito, embora não se exija o elemento temporal, o objeto da retificação permanece restrito ao erro material, assim entendido: “Ocorre erro material suscetível de retificação quando há divergência facilmente perceptível entre o que foi escrito e aquilo que se queria ter escrito, normalmente revelada no próprio contexto da declaração ou através das circunstâncias em que a declaração é feita”.¹⁷³

Portanto, a diferença relativa a essa corrente – que, embora seja minoritária, conta com número expressivo de decisões – está, objetivamente, no abrandamento do marco temporal a partir da aplicação de determinados princípios – fundamentalmente, do princípio da verdade material.

c) Conclusão

De um lado, o número de decisões existentes no âmbito do CARF a respeito do tema objeto deste estudo denuncia sua relevância; de outro, permite identificar, com precisão, os rumos que o tema tem tomado naquele tribunal. Em linhas gerais, no que se refere a esse tema, pode-se dizer que o CARF tem encaminhado a questão de acordo com as normas procedimentais baixadas pela RFB no exercício da competência a ela legalmente conferida; noutros termos, tem admitido a retificação do PER/DCOMP desde que procedida antes da ciência do despacho decisório da DRF e desde que restrita a inexistências materiais que não alteram a substância do pedido.

Por outro lado, há um número expressivo de decisões que, embora mantenham a limitação de escopo da declaração retificadora – invocando fundamentalmente o princípio da verdade material –, afastam o citado marco temporal como condição de aceitação da declaração retificadora e do respectivo direito creditório, sempre que assim determine o conjunto probatório carreado nos autos; ainda que este seja aperfeiçoado por meio da conversão do julgamento em diligência.

d) Dados de pesquisa

Fonte: *website* do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – <<https://idg.carf.fazenda.gov.br/>>

Período da pesquisa: 14/12/2015 a 18/12/2015.

Crítérios de busca (palavras-chave): retificação declaração de compensação.

Intervalo de tempo pesquisado: 1º/12/2005 a 30/11/2015.

Número dos acórdãos pesquisados: 3102-002.191; 3102-002.139; 3201-001.794; 3102-002.193; 3102-002.192; 1103-001.145; 1102-000.970; 1102.001.241; 3802-

169. Acórdão 1301-001.104.

170. Acórdão 1401-000.736.

171. Acórdão 1803-00.250.

172. Acórdão 1102-001.241.

173. Acórdão 1803-00.256.

003.677; 3802-003.676; 3802-003.699; 3802-003.698; 3802-003.697; 3802-003.696; 3802-003.695; 3802-003.694; 3802-003.693; 3802-003.692; 3802-003.652; 3802-003.653; 3802-003.654; 3802-003.658; 3802-003.659; 3802-003.661; 1103-001.077; 3802-002.971; 3802-001.877; 3802-001.884; 3802-001.880; 3802-001.879; 3802-001.878; 3802-001.881; 3802-001.882; 3802-001.883; 3102-001.718; 3802-001.549; 3802-001.548; 3802-001.547; 1301-001.104; 1102-00.602; 3401-001.936; 3302-001.702; 3302-001.705; 3302-001.703; 1401-000.737; 1802-001.149; 1802-001.150; 1801-001.088; 1801-000.993; 1401-000.736; 1401-000.735; 1102-00.690; 1102-00.689; 1102-00.688; 1102-00.677; 1401-000.735; 1401-000.736; 1102-00.620; 1301-000.742; 1301-00.741; 1102-00.532; 1103-000.534; 1103-000.495; 1103-000.495; 1103-000.496; 1103-000.489; 1103-000.488; 1103-000.481; 1102-00.329; 1401-000.396; 1202-000.388; 1202-00.374; 1102-00.174; 1803-00256; 1803-00250; 1803-00158; 1802-00154; 1802-00153; 105-14130; 101-96744; 108-09604; 103-23167.

Discussão sobre a necessidade ou não de lançamento de ofício visando à redução de crédito objeto de pedido de ressarcimento¹⁷⁴

O presente relatório tem por objetivo a análise de decisões proferidas, no âmbito do contencioso tributário administrativo federal, acerca da necessidade ou não de lançamento de ofício para reduzir crédito, objeto de pedido de ressarcimento, formulado em face da Receita Federal do Brasil, notadamente, créditos da contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), sob a sistemática da não cumulatividade.

Para melhor contextualizar a discussão, conforme bem esclarecido em vários acórdãos analisados, o objeto do pedido de ressarcimento é, em verdade, o saldo decorrente da diferença positiva entre os créditos e os débitos. Por consequência, a não homologação, total ou parcial, do saldo a ser ressarcido, pode decorrer tanto da alegação da majoração irregular de créditos, quanto da acusação de redução indevida de débitos, já que ambos influenciam no resultado apurado. Não encontramos acórdãos que versassem sobre a redução dos créditos para fins da glosa do saldo a ser ressarcido, razão pela qual os acórdãos utilizados como base empírica do estudo sobre a necessidade de lançamento para reduzir o crédito, objeto de pedido de ressarcimento, têm tal discussão usualmente relacionada à forma como deve ser efetuada a acusação relativa à redução indevida dos débitos e, nessa medida, a não homologação do crédito, objeto do pedido de ressarcimento. Por essa razão, tais acórdãos foram utilizados por amostragem, mas sendo tabelados de forma exaustiva.

A partir da pesquisa realizada nos acórdãos que serviram de base empírica, conforme tabela ao final relacionada, foi possível identificar decisões diametralmente opostas, ora exigindo o lançamento de ofício para a redução do crédito apurado pelo contribuinte e objeto de pedido de ressarcimento, ora reputando-o desnecessário, a despeito de a maior parte estar subsumida ao primeiro grupo.

Como exemplo de decisão no sentido da *obrigatoriedade* de lançamento de ofício para a redução do crédito objeto de pedido de ressarcimento, vejamos trecho do Acórdão

174. Autora: Karem Jureidini Dias.

n. 203-11.760, proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, diante de caso no qual o Fisco glosou créditos objeto de Pedido de Ressarcimento de PIS não cumulativo:

“Tal procedimento, entretanto, não se mostra adequado quando se depara com Pedidos de Ressarcimento de Créditos da Contribuição paia o PIS/Pasep – Não Cumulativo quando o motivo da divergência levantada pelo fisco se encontra na parcela do débito do PIS/Pasep como é o presente caso. Lembre-se, neste ponto, que o valor do saldo do ressarcimento pleiteado pela empresa fora diminuído pela autoridade fiscal por entender que o valor do débito da contribuição devida ao PIS/Pasep, havia sido apurado a menor em decorrência da falta de inclusão de algumas rubricas na base de cálculo que a determinou (créditos de ICMS e crédito presumido de IPI).

Diante de um valor de débito do PIS/Pasep apurado a menor, o fisco, em vez de efetuar um lançamento de ofício na forma dos artigos 13, §1; 114, 115, 116, incisos I e II, 142, 144 e 149, todos do Crédito (sic) Tributário Nacional, combinados com os dispositivos pertinentes do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, apenas retificou o correspondente valor então declarado no Pedido de Ressarcimento para o valor que entendeu correto.

Assim, até que haja alteração específica nas regras para se apurar o valor dos ressarcimentos do PIS/Pasep Não-Cumulativo, a constatação, pelo fisco, de irregularidade na formação da base de cálculo da contribuição, implicará na lavratura de auto de infração para a exigência do valor calculado a menor; jamais um mero acerto escritural de saldos, conforme foi feito neste processo.”¹⁷⁵ (grifos nossos)

Da leitura do excerto acima, vê-se que o principal fundamento para considerar obrigatório o lançamento foi o fato de que o Fisco, sob a roupagem da glosa de crédito objeto de pedido de ressarcimento, acabou por identificar débito que, em seu entendimento, teria sido apurado a menor pelo contribuinte, porém sem o lançamento de ofício. Nesta hipótese, segundo o acórdão em referência, haveria afronta ao disposto no Código Tributário Nacional, sobretudo ao artigo 142 deste diploma, que exige o lançamento de ofício para tornar líquida e certa a obrigação tributária, com a consequente constituição do crédito tributário.

Em sentido contrário, considerando *desnecessário* o lançamento, a Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão de 11 de agosto de 2011, proferiu o Acórdão n. 330201.168. Por maioria, considerou-se que a redução do *quantum* a ressarcir poderia se dar sem a constituição de crédito tributário pelo lançamento, uma vez que o procedimento instaurado pelo contribuinte em tais hipóteses teria por escopo a apuração de saldo passível de ressarcimento, e não a exigência de tributo, vejamos:

“Entretanto, no presente caso, embora não tenha havido um lançamento sob o ponto de vista formal (não há ato administrativo denominado de lançamento nos presentes autos), houve lavratura de atos administrativos que contêm todos os requisitos de um lançamento.

Houve autorização para reexame (fl. 52); termo de início de fiscalização (fl. 53); relatório que descreveu as infrações, apurou a base de cálculo e o valor

175. Processo n. 11065.005339/2003-15. Acórdão n. 203-11.760. Terceira Câmara. Segundo Conselho de Contribuintes. Sessão de 25/01/2007.

devido (fls. 68 e seguintes), efetuado por auditor-fiscal; ciência de todo o procedimento com direito ao processo previsto no Decreto n. 70.235, de 1972, satisfazendo o procedimento ao disposto no art. 11 do referido decreto.

Portanto, deve-se considerar que o procedimento adotado foi hábil e idôneo para o efeito de constituir o crédito do fisco, tornando-o líquido e certo, sujeito à impugnação.

Ademais, ainda que não fosse legítima a interpretação acima exposta, deve-se considerar que o procedimento, desde seu início, foi o de apuração do saldo passível de ressarcimento, conforme requerimento do sujeito passivo.

Nas verificações que se seguiram, o fisco apurou irregularidade na apuração dos débitos. Como o saldo a ser ressarcido é a diferença positiva entre os créditos e os débitos, tanto a majoração irregular de créditos como a redução indevida dos débitos influem o resultado apurado.

Assim, da mesma forma como é possível, por meio do procedimento adotado nos presentes autos, reduzir o montante de créditos do sujeito passivo, também é possível a majoração de débitos, independentemente de lançamento, uma vez que o objetivo não é exigir tributo, mas apenas apurar o montante de ressarcimento devido ao sujeito passivo.”¹⁷⁶ (grifos nossos)

No mesmo julgado, contudo, houve posições favoráveis (vencidas) à obrigatoriedade do lançamento, sob a afirmação de que a ausência deste permitiria que o Fisco deixasse de atender ao prazo para homologar a apuração do contribuinte nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e importaria verdadeira compensação de ofício, sem obediência às regras aplicáveis a esta modalidade de compensação:

“No caso dos autos, as autoridades administrativas encontraram diferenças na base de cálculo do tributo apurado pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação. Ao invés de promoverem o início de um procedimento de fiscalização, nos termos da legislação acima mencionada, optaram por simplesmente negar parte da restituição do contribuinte.

Ou seja, exigiram o crédito tributário de forma oblíqua, por intermédio de um procedimento interno sem previsão legal e em manifesta violação com as regras do Decreto n. 70.235/72 e do Decreto n. 3.724/01.

E o que é pior, com a possibilidade de violar a regra fundamental do parágrafo único do artigo 149 do CTN, que prescreve que ‘a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública’, que é de 5 anos contado do fato gerador do tributo.

Ademais, ao realizar este procedimento interno, deixando de lavra o auto de infração para exigir tributo, as autoridades, discricionariamente, estarão abrindo mão da multa de ofício, o que é vedado pelo artigo 142, parágrafo único do CTN, que diz ser a atividade administrativa do lançamento vinculada e obrigatória. Neste caso, essas autoridades deverão ser responsabilizadas pessoalmente pela multa que deixou de ser exigida.

E mais, além de violar todas as regras acima mencionadas, o procedimento pretendido constitui verdadeira compensação de ofício, sem obediência às regras desta modalidade de compensação, e sem existir dívida líquida e certa, necessária a qualquer tipo de compensação, nos termos do artigo 170 do CTN.”

176. Processo n. 11080.008337/2005-51. Acórdão n. 330201.168. Segunda Turma Ordinária. Terceira Câmara. Terceira Seção de Julgamento. Sessão de 11/08/2011.

Posteriormente, a mesma Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, na sessão de 18 de julho de 2012, considerou obrigatório o lançamento para a redução do valor do crédito, objeto de pedido de ressarcimento, quando o Fisco considerar que o contribuinte apurou débito inferior ao devido, ao proferir o Acórdão n. 3302001.747, assim ementado na parte que ora nos interessa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS DIFERENÇA A EXIGIR NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de créditos presumidos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam, subtraídas do montante a ressarcir. Em tal hipótese, para a exigência de tais Contribuições necessário seja efetuado lançamento de ofício.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte.”¹⁷⁷

Já em fevereiro de 2015, a Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais proferiu o Acórdão n. 3403003.591, no qual os julgadores consideraram desnecessário o lançamento para redução do montante objeto de pedido de ressarcimento, afastando a alegação de decadência formulada pelo contribuinte. Transcreve-se, para conferir, trecho do referido Acórdão:

“No presente caso, o pedido de ressarcimento foi protocolado em 31 de janeiro de 2005, sendo que na análise do pedido de ressarcimento, ou melhor, no cálculo do valor do crédito a que o contribuinte faz jus, o Fisco tem o poder dever de rever todos os valores envolvidos na determinação do crédito da contribuição a ser repetida.

Isso significa dizer que não se trata de majoração de base de cálculo, seja direta ou indireta, e muito menos de que há necessidade de lançamento de ofício para tanto, vez que o crédito da contribuição pleiteada passa justamente pela recomposição da base de cálculo do PIS.

Ora, se o crédito surge da contraposição entre créditos e débitos da contribuição ao PIS e da consideração de valores sujeitos à contribuições e daqueles que se enquadram como receita de exportação e receita total, ao realizar pedido de ressarcimento a Recorrente tem a plena ciência que a homologação ou não de seu pedido constitui sinônimo de atividade fiscalizatória realizada acerca do crédito.

E a fiscalização/análise do pedido formulado envolve a quantificação, a análise da legitimidade do crédito, que juntas configuram a liquidez do crédito, e a investigação da certeza do crédito em relação aos seus elementos formadores.

Nesse sentido, não tenho como concordar com a alegação de decadência ventilada pela Recorrente, e sequer da necessidade de lançamento de ofício no presente caso, pois que a incorporação de valores na base de cálculo do

177. Processo n. 13854.000025/2005-27. Acórdão n. 3403003.591. Terceira Turma Ordinária. Quarta Câmara. Terceira Seção de Julgamento. Sessão de 18/07/2012.

PIS se deu na tarefa de determinação do crédito objeto de ressarcimento, ao que a Recorrente se sujeita no momento em que formulado pedido de ressarcimento.”¹⁷⁸

Em suma, os acórdãos que concluíram pela possibilidade de não homologação, total ou parcial, de crédito objeto de pedido de ressarcimento, independentemente de lançamento de ofício, ainda que reconhecidamente dele decorra a recomposição da base de cálculo da contribuição ao PIS ou da COFINS, fundamentam-se no sentido de que o pedido de ressarcimento envolve fiscalização da quantificação dos créditos e débitos, bem como da legitimidade do crédito, que formam a base de cálculo das ditas contribuições. Alguns alegam ainda que, a despeito de não se tratar de lançamento, tal fiscalização sobre o pedido de ressarcimento preenche os mesmos requisitos e possibilita defesa, asseverando que não há cobrança de tributo.

Por outro lado, os acórdãos que concluíram pela necessidade de lançamento para reduzir o crédito objeto de pedido de ressarcimento caminharam no sentido de que a constatação de irregularidade na formação da base de cálculo das contribuições só pode ser apontada por meio de lavratura de auto de infração, o que demanda, inclusive, procedimento de fiscalização adequado e atendimento à regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como sujeição ao parágrafo único do artigo 149 do mesmo *Codex*. Algumas decisões mencionam, ainda, a impossibilidade de se proceder a essa espécie de “compensação de ofício” que, em seu juízo, é desprovida de previsão legal.

Vide tabela comparativa comparativa contemplando os julgados que serviram de base empírica para a presente pesquisa, os quais estão enumerados em ordem cronológica de julgamento ao final deste artigo.

A aplicação da multa nos casos de falsidade ideológica nas compensações¹⁷⁹

Introdução e contexto da pesquisa

A imputação de multa isolada agravada de 150% para os casos de falsidade ideológica em declarações de compensação está prevista na legislação tributária no art. 90 da Medida Provisória (MP) n. 2.158-35, de 24/08/2001, c/c art. 18 da Lei n. 10.833, de 29/12/2003, após alteração realizada pela Lei n. 11.488, de 15/06/2007, para os casos de compensações de débitos tributários; e no §10 do art. 89 da Lei n. 8.212, de 24/07/1991, inserido pela Lei n. 11.941, de 27/05/2011.

Não obstante haja previsão legal de que a multa em questão depende de comprovação da existência de declaração falsa, os auditores fiscais de Secretaria da Receita Federal do Brasil estão aplicando a referida pena, indistintamente, utilizando como fundamento a mera existência de declaração de crédito indevido.

Considerando que as alterações legais que inseriram a hipótese de multa por falsidade ideológica na declaração de compensação de créditos tributários e previdenciários ocorreram em meados de 2007 e 2011, respectivamente, foi realizada a pesquisa de

178. Processo n. 13854.000025/200527, Acórdão n. 3403003.591, Terceira Turma Ordinária, Quarta Câmara, Terceira Seção de Julgamento, sessão de 26/02/2015.

179. Autor: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli. A pesquisa contou com a colaboração da Dra. Isabela Garcia Funaro, advogada e pós-graduada pelo IBMEC.

acórdãos proferidos pelo CARF entre junho de 2007 e janeiro de 2016¹⁸⁰, com as palavras chaves “declaração” e “compensação” e “falsa”, a qual indicou resultado de 37 acórdãos, dos quais foram analisados sete e selecionados três como exemplo.

Os três precedentes selecionados demonstram as situações frequentemente julgadas pelo CARF sobre a matéria, bem como o conceito de declaração falsa que vem sendo adotado pelo órgão para aplicação da multa isolada de 150%.

Confira-se o resumo desses precedentes.

• CARF - 2ª TURMA ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DA 3ª SEÇÃO DE JULGAMENTO – PROCESSO ADMINISTRATIVO N. 16403.000120/2006-16 - ACÓRDÃO n. 3402-000.552 (PUBLICADO EM 13/05/2015).

No caso analisado, o contribuinte teria transmitido Declaração de Compensação (PERC/DCOMP) visando compensar débitos de Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) referentes a aquisições de produtos isentos e não-tributados, que teriam sido reconhecidos judicialmente, por meio de decisão supostamente transitada em julgado, indicando, inclusive, a data do referido trânsito.

No entanto, quando da conferência do crédito tributário, a fiscalização teria verificado que a ação mencionada pelo contribuinte ainda estava em trâmite na esfera judicial, inexistindo, portanto, decisão judicial transitada em julgado concedendo o referido crédito, o que impede a compensação, nos termos do art. 170-A do CTN. Além disso, apurou-se que esse mesmo contribuinte já teria apresentando outras PER/DCOMP em relação a esse mesmo crédito, as quais já teriam sido indeferidas antes mesmo de realizada a compensação em questão.

Diante disso, foi lavrado Auto de Infração para imposição de multa isolada, no percentual de 150% do valor dos débitos de PIS e de COFINS não compensados, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pela Medida Provisória n. 303, de 29/06/2006, vigente à época da autuação, sob o argumento de que o contribuinte teria prestado declaração falsa ao indicar que o crédito estaria albergado por decisão judicial transitada em julgado, o que caracterizaria fraude nos termos do art. 72 da Lei n. 4.502/1964.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, apesar de ter reconhecido que o contribuinte não poderia transmitir eletronicamente a DCOMP sem a informação de trânsito em julgado da decisão judicial, concluiu, por voto de qualidade, que a multa isolada deveria ser mantida.

Isso porque qualquer informação que tiver sido prestada pelo sujeito passivo, sabidamente não condizente com a verdade, que induz a Administração a acreditar que não é necessário o recolhimento do tributo, se ajusta perfeitamente ao conceito de que trata do art. 72 da Lei n. 4.502/64.

180. A pesquisa dos acórdãos foi realizada na data de 08/01/2016, no seguinte endereço eletrônico do CARF: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>

Sendo assim, o contribuinte, ao inserir na DCOMP a informação inverídica de que se trataria de decisão transitado em julgado, teria cometido fraude punível pela multa agravada de 150%, prevista no então inciso II do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Restou ainda ressaltado que o fato de o contribuinte ter cooperado com a autoridade fiscal no momento da ação fiscal não teria o condão de elidir a imputação de intencionalidade no momento da entrega da DCOMP.

O entendimento dos conselheiros do contribuinte, vencidos no referido julgamento, era o de que o art. 72 da Lei n. 4.502/64 não se aplicaria a hipótese, pois tal dispositivo se refere apenas ao fato gerador da obrigação tributária principal, que não teria qualquer relação com as Declarações de Compensação, na medida em que os débitos ali informados já estão devidamente constituídos ou confessados.

• **CARF - 2ª TUMA ORDINÁRIA DA 3ª CÂMARA DA 2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO - PROCESSO ADMINISTRATIVO N. 10746.720104/2011-35 - ACÓRDÃO N. 2302-003.167 (PUBLICADO EM 12/06/2014).**

O caso analisado pelo acórdão em referência consistia em compensação de débitos previdenciários realizados em GFIP pela Prefeitura Municipal de Rio Sono/TO com créditos de:

(i) recolhimento indevido de contribuições patronais incidentes sob subsídios dos agentes públicos (prefeitos, vice-prefeitos e vereadores), face a inconstitucionalidade da alínea “h” do inciso I do art. 12 da Lei n. 8.212/91, reconhecida por acórdão do STF transitado em julgado, cujos efeitos foram estendidos “*erga omnes*” pela Resolução do Senado Federal n. 26/2005; e

(ii) recolhimento indevidos de contribuições incidentes sobre parcelas indenizatórias, fundamentado no art. 58, inciso IV e V, da Instrução Normativa n. 971, de 13/11/2009 e em posicionamento do STJ e do STF.

A fiscalização, ao analisar a regularidade do direito creditório do Município, entendeu que a quase totalidade dos créditos apurados em relação às contribuições pagas sobre subsídios de agentes públicos estaria prescrita. Quanto aos créditos apurados em relação às contribuições pagas sobre verbas indenizatórias, o Município não teria apresentado memória de cálculo demonstrando a origem dos mesmos.

Nesse contexto, o Sr. Auditor Fiscal partiu do entendimento de que a utilização de créditos inexistentes nas compensações da GFIP configuraria falsidade ideológica, razão pela qual deveria ser imputada ao Município de Rio Sono a multa isolada de 150% prevista pelo §10º do art. 89 da Lei n. 8.212/91.

A 2ª Tuma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF defendeu que a multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei n. 8.212/91 se refere apenas aos casos em que “*se comprove a falsidade da declaração*”, razão pela qual a sua aplicação estaria condicionada à comprovação da falsidade despretensiosa, ou seja, da intencionalidade do agente de transmitir informação inverídica.

Foi ressaltado no referido acórdão que, mesmo que existam dúvidas a respeito da interpretação da extensão do referido dispositivo, deve-se adotar sempre a

interpretação mais benéfica ao contribuinte, em virtude do que dispõe o art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁸¹.

Não obstante, por maioria dos votos, decidiu-se que:

(i) Em relação aos créditos oriundos de contribuição previdenciária recolhida sobre os subsídios de agentes públicos, a compensação de créditos prescritos apenas teria ocorrido porque o Município adotou a tese do prazo prescricional de dez anos (cinco mais cinco), que veio a ser definitivamente rechaçada pelo STF em momento posterior à apresentação das GFIP. Por essa razão a multa isolada deveria ser afastada em relação a esses valores; e

(ii) Por outro lado, no que se refere aos créditos de contribuição paga sobre parcelas indenizatórias, o fato de o Município não ter apresentado memória de cálculo ou qualquer documento que comprovasse a origem desses valores, seja no momento da fiscalização ou quando da apresentação de impugnação e recurso voluntário, corroboraria a tese da fiscalização de que teria ocorrido conduta ardilosa do Município, procedendo compensação de créditos sabidamente inexistentes, ou, ao menos, ilíquidos e incertos quanto à sua origem e ao seu montante, o que seria equivalente. Por essa razão a multa deveria ser mantida nessa parte.

Nesse julgamento, foram vencidos os conselheiros representantes dos Contribuintes, que entendiam pela exclusão total do lançamento da multa isolada.

• **CARF - 1ª TURMA ORDINÁRIA DA 4ª CÂMARA DA 2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO - PROCESSO ADMINISTRATIVO N. 10932.720032/2012-18 – ACÓRDÃO N. 2401-003.275 (PUBLICADO EM 07/11/2014).**

No caso do acórdão em referência, o contribuinte teria declarado em GFIP valores a compensar de contribuição previdenciária que teria sido paga indevidamente sobre fatos que não tributáveis (verbas indenizatórias), conforme teses jurídicas decorrentes de jurisprudência, de doutrina e da interpretação e normas tributárias.

No decorrer do processo de fiscalização, instaurado para conferência do direito creditório pleiteado, o contribuinte teria fornecido somente planilhas contendo os supostos valores do seu direito creditório, sem, no entanto, apresentar qualquer documento que demonstrasse a origem desses valores, apesar de ter sido intimada diversas vezes para tanto. Inclusive, o contribuinte teria chegado a alegar à fiscalização que não entenderia qual seria a forma correta para realizar essa comprovação, na medida em que teria apresentado todos os elementos capazes de demonstrar tanto a origem do crédito como os critérios utilizados na apuração.

Nesse contexto, para o Sr. Auditor Fiscal a conduta do contribuinte teria inviabilizado a constatação da existência e da origem e da idoneidade dos valores apresentados. Concluiu ainda que a planilha apresentada teria sido elaborada tão somente para

181. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

induzir em erro o Auditor Fiscal, de forma a considerar válidas as compensações realizadas. Por essa razão, entendeu que teria ocorrido falsa declaração, punível com a multa isolada de 150% prevista pelo §10º do art. 89 da Lei n. 8.212/91.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF seguiu o mesmo entendimento esposado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara (item acima), no sentido de que a imposição da multa isolada prevista no §10 do art. 89 da Lei n. 8.212/91, se refere apenas aos casos em que “se comprove a falsidade da declaração”, razão pela qual a sua aplicação está condicionada à comprovação da falsidade desprestigiada, ou seja, da intencionalidade do agente de transmitir informação inverídica.

Além disso, defendeu-se que a menção realizada pelo §10º do art. 89 da Lei n. 8.212/91 ao art. 44 da Lei n. 9.430/96 teria por fim apenas balizar o percentual da multa aplicável aos casos de declaração falsa. Ou seja, não constituiria condição à imposição da penalidade a comprovação de existência de sonegação, fraude e/ou conluio definidos pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Por esta razão, a aplicação da multa isolada de que trata o §10 do art. 89 da Lei n. 8.212/91 dependeria apenas da demonstração, pelo fisco, quanto a ocorrência de falsidade na GFIP apresentada pelo contribuinte.

Com efeito, para a referida Turma, a inserção na GFIP de créditos decorrentes de contribuições efetivamente incidentes sobre parcelas do salário-contribuição, configuraria falsidade, pois tratar-se-ia de informação inverídica transmitida pelo contribuinte no intuito de se livrar do pagamento de tributos

Por outro lado, ponderou-se que não seria todo e qualquer caso de glosa por compensação indevida que sujeitaria o contribuinte à aplicação da multa isolada de 150%. A Turma teria firmado o entendimento de que a penalidade deve ser afastada quando restasse evidente que a compensação decorreu de divergências na legislação tributária, onde muitas vezes o próprio Judiciário da subsistência à tese do contribuinte.

No entanto, no caso em análise, a conclusão da Turma foi a de que as verbas indicadas pelo contribuinte estariam incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária por clara disposição legal, nem tampouco teriam sido objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, razão pela qual não poderia o contribuinte, seja por interpretação, realizar a compensação da contribuição pagas sobre esses valores.

Conclusão

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao analisar a matéria, vem adotando, em diversos precedentes, o entendimento de mantê-la não apenas nos casos em que é cabal a existência de informação inverídica na PER/COMP, como também naqueles em que reste demonstrado que o contribuinte possuía meios de saber que os créditos por ele pleiteados não seriam passíveis de compensação, seja (i) por expressa previsão legal, (ii) porque baseado em tese superada pela esfera administrativa ou pelo poder judiciário, ou (iii) por não possuir os documentos que comprovam o crédito.

Por outro lado, quando comprovada a existência de divergência na interpretação de lei, subsidiada pela jurisprudência dos tribunais superiores, a conclusão vem sendo pelo afastamento da multa.

TABELAS DE ACÓRDÃOS PESQUISADOS:

Tema: A possibilidade de compensação de estimativa não homologada refletir no saldo negativo de IR e CSLL

João Carlos de Lima Junior

Acórdão nº	Contribuinte	Turma de Julgamento	Relator	Resultado do Julgamento
1801-001.891	COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A (E/SO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA)	1ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	CARMEN FERREIRA SARAIVA	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.
1201-001.057	ADM DO BRASIL LTDA.	2ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	LUIS FABIANO ALVES PENTEADO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
9101-002.093	USINA CAETE S A	1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	VALMIR SANDRI	Por maioria de votos, negaram provimento ao recurso.
1102-001.197	TEMPO SERVICOS LTDA.	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO	Por unanimidade de votos, no mérito, deram provimento ao recurso.
1102-00.375	MINERACOES BRASILEIRAS REUNIDAS S/A MBR	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-001.196	TEMPO SERVICOS LTDA.	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO	Por unanimidade de votos, no mérito, deram parcial provimento ao recurso para reconhecer o direito creditório de R\$170.689,08.
1803-002.353	BV SERVICOS LTDA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	ARTHUR JOSE ANDRE NETO	Por maioria, deram provimento ao recurso.
1803-00.907	COMERCIAL BARROS LTDA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SELENE FERREIRA DE MORAES	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator, para reconhecer direito creditório adicional de IRPJ no montante de R\$ 7.743,02, e de CSLL no valor de R\$ 3.167,14, homologando-se as compensações até o limite do crédito reconhecido.

1201-001.056	ADM DO BRASIL LTDA	2ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	LUIS FABIANO ALVES PENTEADO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1201-001.054	ADM DO BRASIL LTDA	2ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	LUIS FABIANO ALVES PENTEADO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1201-001.055	ADM DO BRASIL LTDA	2ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	LUIS FABIANO ALVES PENTEADO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1803-002.436	DICAPEL PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1803-00.759	USINA SAO JOSE DO PINHEIRO LTDA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SÉRGIO RODRIGUES MENDES	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, para reconhecer o direito creditório adicional correspondente ao valor integral das estimativas relativas aos meses de fevereiro (R\$ 104.643,34) e maio (R\$ 119.132,41) de 2006, que compõem o saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 2006, homologando as compensações até os limites desses valores, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1801-001.892	TELEMAR NORTE LESTE S/A	1ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	CARMEN FERREIRA SARAIVA	Por voto de qualidade, deram provimento ao recurso voluntário.
1803-002.187	BANKPAR BRASIL LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por maioria de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1102-00.373	ARCELOR BRASIL S/A	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR	No mérito, por unanimidade de votos, deram parcial provimento ao recurso, para excluir do lançamento o valor de R\$2.000.000,00 referentes as antecipações objeto de DCOMPs, nos termos do voto do Relator.
1803-002.157	CIMAF CABOS S.A.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	CARMEN FERREIRA SARAIVA	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

1803-002.192	EXPORTADORA DE CAFE GUAXUPE LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1803-002.194	EXPORTADORA DE CAFE GUAXUPE LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1803-002.186	BANKPAR BRASIL LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por maioria de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1801-002.020	MARCA CAFE COMERCIO EXPORTACAO S/A	1ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	MARIA DE LOURDES RAMIREZ	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.
1803-002.194	EXPORTADORA DE CAFE GUAXUPE LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1803-002.186	BANKPAR BRASIL LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1801-002.020	MARCA CAFE COMERCIO EXPORTACAO S/A	1ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	MARIA DE LOURDES RAMIREZ	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.
1301-001.532	SL PARTICIPACOES S.A.	3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.
1402-001.673	MRS LOGISTICA S/A	4ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	LEONARDO DE ANDRADE COUTO	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao crédito no montante de R\$ 907.519,32; homologando-se as compensações até esse limite, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

1101-000.967	ARCELOR BRASIL S/A	1ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	EDELI PEREIRA BESSA	Por maioria de votos, negaram provimento ao recurso voluntário relativamente à não homologação da DCOMP, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1301-001.684	COMPANHIA DISTRIBUIDORA DE GAS DO RIO DE JANEIRO - CEG	3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.
1801-002.317	VIACAO AGUIA BRANCA S/A	1ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	MARIA DE LOURDES RAMIREZ	Por maioria de votos, negaram provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

Tema: A possibilidade do pagamento a maior ou indevido da estimativa mensal ser compensado diretamente, sem necessidade de compor o saldo negativo

João Carlos de Lima Junior

Acórdão nº	Contribuinte	Turma de Julgamento	Relator	Resultado do Julgamento
1201-00.404	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.	2ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	RAFAEL CORREIA FUSO	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.
1202-00.458	PROQUIGEL QUIMICA S/A	2ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	NELSON LOSSO FILHO	Por unanimidade de votos, no mérito, deram provimento parcial ao recurso para admitir a possibilidade de formação de indébito em recolhimento por estimativa, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1101-00.330	CENTRAIS ELETRICAS BRASILEIRAS S/A	1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso especial do contribuinte, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
105-15.943	CENTRAIS ELETRICAS BRASILEIRAS S/A	QUINTA CÂMARA DO ANTIGO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	JOSÉ CLÓVIS ALVES	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1802-002.514	BTG PACTUAL SERVICOS FINANCEIROS S.A. DISTRIBUIDORA DE TITULOS E VALORES MOBILIARIOS	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	NELSO KICHEL	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.
1802-001.650	AIS - ASSOCIAÇÃO PARA INVESTIMENTO SOCIAL	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA	Por unanimidade, deram provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.
1802-002.555	ALBA ADESIVOS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA (INCORPORADA PELA HENKEL LTDA)	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	NELSO KICHEL	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.
1402-001.952	PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S.A.	4ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à restituição/compensação de estimativa recolhida a maior.
1803-002.591	BANCO ITAU BBA S.A.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	CARMEN FERREIRA SARAIVA	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.

1103-000.739	TELPA CELULAR S/A	1ª CÂMARA / 3ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	HUGO CORREIA SOTERO	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso.
1802-002.332	BBTUR VIAGENS E TURISMO LTDA	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	ESTER MARQUES LINS DE SOUSA	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1402-001.709	AMPLA ENERGIA E SERVICOS S.A.	4ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	PAULO ROBERTO CORTEZ	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso para reconhecer a possibilidade da compensação de valor de estimativa recolhido a maior.
1803-001.742	SONOPRESS RIMO DA AMAZONIA IND E COM FONOGRÁFICA LTDA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	VICTOR HUMBERTO DA SILVA MAIZMAN	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso para que o direito creditório seja analisado como pagamento a maior, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1803-001.716	TERMOCEARA LTDA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	VICTOR HUMBERTO DA SILVA MAIZMAN	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de formação de indêbitos em recolhimentos por estimativa, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1803-002.591	BANCO ITAU BBA S.A.	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	CARMEN FERREIRA SARAIVA	Por maioria de votos, deram provimento ao recurso voluntário.
9101-002.134	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.	1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO	Por maioria de votos, deram provimento parcial ao recurso.
1301-001.388	PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS	3ª CÂMARA / 1ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso.
1302-001.693	CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA.	3ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1302-001.694	CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA.	3ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

9101-002.122	TIM NORDESTE TELECOMUNICAC OES S/A	1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso.
1803-002.636	COMPANHIA PALMARES DA AMAZONIA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	RICARDO DIEFENTHAELER	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1802-002.448	ERICSSON TELECOMUNICAC OES S.A.	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	NELSO KICHEL	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.
1803-001.840	RHAMO INDUSTRIA, COMERCIO E SERVICOS LTDA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1801-002.256	USINA TERMICA IPATINGA S.A.	1ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	MARIA DE LOURDES RAMIREZ	Por unanimidade de votos, deram provimento em parte ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.
1802-001.650	AIS ASSOCIAÇÃO PARA INVESTIM ENTO SOCIAL	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA	Por unanimidade, deram provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.
1802-002.555	ALBA ADESIVOS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA (INCORPORADA PELA HENKEL LTDA)	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	NELSO KICHEL	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.
1802-002.332	BBTUR VIAGENS E TURISMO LTDA	2ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	ESTER MARQUES LINS DE SOUSA	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1103-000.739	TELPA CELULAR S/A	1ª CÂMARA / 3ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	HUGO CORREIA SOTERO	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso.
1102-000.534	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

1805-00.035	SANTA CLARA INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIM	5ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOÃO FRANCISCO BIANCO	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1803-002.442	DICAPEL PAPEIS E EMBALAGENS LTDA	3ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SERGIO RODRIGUES MENDES	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
107-08.989	MILENIA AGRO CIÊNCIAS S/A	SÉTIMA CÂMARA DO ANTIGO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	HUGO CORREIA SOTERO	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
101-96.046	CENTRAIS ELETRICAS BRASILEIRAS S/A	PRIMEIRA CÂMARA DO ANTIGO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	SANDRA MARIA FARONI	Pelo voto de qualidade, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram presente julgado.
108-08.872	FRIGOTIL FRIGORIFICO DE TIMON S/A	OITAVA CÂMARA DO ANTIGO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	ALEXANDRE SALLES STEIL	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
107-08.517	FORMATUS ENGENHARIA	SÉTIMA CÂMARA DO ANTIGO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	HUGO CORREIA SOTERO	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.569	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICACAO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.568	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICACAO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.567	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICACAO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.566	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICACAO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

1102-000.565	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.564	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.563	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.562	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.561	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.556	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.555	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.554	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.553	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.552	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

1102-000.551	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.549	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.548	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.547	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.542	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.541	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.540	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.539	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.538	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.537	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

1102-000.536	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1102-000.535	INTELBRAS S.A. INDUSTRIA DE TELECOMUNICAC AO ELETRONICA BRASILEIRA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Tema: A existência de prazo para homologação tácita do PER

João Carlos de Lima Junior

Acórdão nº	Contribuinte	Turma de Julgamento	Relator	Resultado do Julgamento
3802-002.412	FERTIBRÁS S.A.	2ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	SOLON SEHN	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
1801-002.155	O BOTICARIO FRANCHISING S.A.	1ª TURMA ESPECIAL DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO	Por unanimidade de votos, deram provimento em parte ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.
3803-006.911	SUPER FREIOS E FRICÇÃO LTDA.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	CORINTHO OLIVEIRA MACHADO	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3802-001.901	PEIXOTO COMÉRCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS DE TRANSPORTES S/A	2ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	BRUNO MAURICIO MACEDO CURI	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso voluntário.
3802-001.904	PEIXOTO COMÉRCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS DE TRANSPORTES S/A	2ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	BRUNO MAURICIO MACEDO CURI	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso voluntário.
3801-004.941	NATAL PESCA LTDA.	1ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3801-005.315	RIOBRÁS TRANSPORTES LTDA.	1ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-412	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-411	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.

3803.005-410	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-409	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-408	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-407	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-406	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-405	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-404	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-403	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-402	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-401	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.

3803.005-400	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-399	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-398	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-397	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-396	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-395	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-394	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-393	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-392	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-391	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.

3803.005-390	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-389	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
3803.005-388	BENSPAR S/A - INCORPORADA POR YARA BRASIL FERTILIZANTES S. A.	3ª TURMA ESPECIAL DA TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO ALFREDO EDUAO FERREIRA	Por unanimidade, negaram provimento ao recurso.
1102-001.028	ENESA ENGENHARIA S.A.	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME	Por unanimidade de votos, deram parcial provimento ao recurso.
1102-000.847	MANDALA ADMINISTRAÇÃO DE BE NS LTDA	1ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF	ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA	Por unanimidade de votos, no mérito, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Tema: A retroatividade em relação às diversas alterações sobre penalidades para compensação não homologada e compensação não declarada

Vanessa Pereira Rodrigues Domene

Acórdão nº	Contribuinte	Turma de Julgamento	Relator	Resultado do Julgamento
201-78.741	EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A - ENERSUL	Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes	Walber José da Silva	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.
101-95.444	COLACE ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.	Primeira Câmara do Antigo Primeiro Conselho de Contribuintes	Sebastião Rodrigues Cabral	Por maioria de votos, deram provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1401-0077	AÇOFORJA INDÚSTRIA DE FORJADOS S.A	4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Antônio Bezerra Neto	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
3403-002.998	EMPIRE COMERCIAL LTDA.	4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF	Rosaldo Trevisan	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício.
1401-001.162	COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES	4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Antonio Bezerra Neto	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso.
1401-001.163	COMPANHIA MARANHENSE DE REFRIGERANTES	4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Antonio Bezerra Neto	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso.
1301-001.791	TCP - TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANAGUÁ S/A	3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Paulo Jakson da Silva Lucas	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício e deram provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

3403-002.788	TCP - TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANAGUÁ S/A	4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF	Rosaldo Trevisan	Por unanimidade de votos, deram provimento parcial ao recurso voluntário.
3301-002.007	COMPANHIA FORÇA E LUZ DO OESTE	3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do CARF	Maria Teresa Martinez López	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.
9101-001.996	D. GRIGIO E CIA LTDA - ME	1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais	Jorge Celso Freire da Silva	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
9303-002.901	FIAT AUTOMÓVEIS S/A	3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais	Rodrigo da Costa Póssas	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso especial do sujeito passivo e negaram provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.
1402-001.704	BARRA SUL METAIS LTDA.	4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Carlos Pelá	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.
1201-001.100	GUANABARA DIESEL S/A COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES	2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Rafael Correia Fuso	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao Recurso de Ofício.
1301-001.791	TCP - TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANAGUÁ S/A	3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Paulo Jakson da Silva Lucas	Por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso de ofício e deram provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.
1102-000.823	VISCOPAR COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA.	1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do CARF	Antonio Carlos Guidoni Filho	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso.

Tema: Discussão sobre a necessidade ou não de lançamento de ofício visando à redução de crédito objeto de pedido de ressarcimento

Karem Jureidini Dias

Acórdão	Contribuinte	Período	Data de Julgamento	Necessidade de lançamento para reduzir crédito objeto de pedido de ressarcimento de PIS e/ou COFINS?
203-11.736 / 203-11.737 / 203-11.738 / 203-11.739/ 203-11.740	REICHERT COMERCIO DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA.	Não mencionado nos Acórdãos	24.01.2007	SIM
203-11.760 / 203-11.762 / 203-11.763	INDÚSTRIA DE CALÇADOS WIRTH LTDA.	dez/2002 / jul/2004 / 2º trimestre de 2004	25.01.2007	SIM
203-11.794 / 203-11.795 / 203-11.852 / 203-11.855	ZENGLEIN & CIA LTDA.	1º, 2º e 4º trimestres de 2004	27.02.2007	SIM
203-11.797 / 203-11.798 / 203-11.799	INDÚSTRIA DE CALÇADOS WIRTH LTDA.	2º, 3º e 4º trimestres de 2004	27.02.2007	SIM
203-11.937 / 203-11.938 / 203-11.936	INDÚSTRIA DE CALÇADOS WIRTH LTDA.	1º, 2º e 3º trimestres de 2003	27.03.2007	SIM
203-12.273 / 203-12.274 / 203-12.275 / 203-12.276	HG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.	Não mencionado nos Acórdãos	18.07.2007	SIM
203-13.282 / 203-13.296 / 203-13.286 / 203-13.300	HG INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.	1º trimestre de 2003 / 2º trimestre de 2004 / 2º trimestre de 2006 / 4º trimestre de 2006	05.09.2008	SIM
203-13.427	REICHERT CALÇADOS LTDA.	3º trimestre de 2006	08.10.2008	SIM
2201-00.165 / 2201-00.164	PENASUL ALIMENTOS LTDA.	1º e 3º trimestres de 2006	07.05.2009	SIM
3401-00.532 / 3401-00.534	COUROS NOBRE BENEFICIAMENTO LTDA.	2º e 4º trimestres de 2004	04.11.2009	SIM
3401-00.530 / 3401-00.535	COUROS NOBRE BENEFICIAMENTO LTDA.	1º e 4º trimestres de 2004	04.12.2009	SIM
3401-00.525 / 3401-00.528 / 3401-00.527 / 3401-00.526	SUDES IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.	4º trimestre de 2002 / 1º trimestre de 2003 / 3º trimestre de 2003 / 4º trimestre de 2003	04.12.2009	SIM
3302-01.168 / 3302-01.170	AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA	3º trimestre de 2005	11.08.2011	NÃO
3302-001.673	ARAPEL S/A	3º trimestre de 2003	27.06.2012	SIM
3302-001.742 / 3302-001.737 / 3302-001.743 / 3302-001.738 / 3302-001.744 / 3302-001.739 / 3302-001.745 / 3302-001.740 / 3302-001.741 / 3302-001.747	ALIBEM COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.	2º trimestre de 2006 / 3º trimestre de 2006 / 3º trimestre de 2006 / 4º trimestre de 2006 / 1º trimestre de 2007 / 1º trimestre de 2007 / 2º trimestre de 2007 / 3º trimestre de 2007 / 3º trimestre de 2007	18.07.2012	SIM
3403-003.593 / 3403-003.600 / 3403-003.599 / 3403-003.601 / 3403-003.592 / 3403-003.591	MONTECITRUS TRADING S.A.	4º trimestre de 2003 / 1º trimestre de 2004 / 1º trimestre de 2004 / 2º trimestre de 2004 / 3º trimestre de 2004 / 3º trimestre de 2004	26.02.2015	NÃO

Tema: A aplicação da multa nos casos de falsidade ideológica nas compensações

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator	Resultado do Julgamento
3402-000.552	ÁGUA SISTEMAS DE ARMAZENAGEM S.A.	29/04/2010	4ª C/ 2ª T/ 3ª S	JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS	Confirmação da multa isolada, por maioria.
1101-000.787	XODO TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.	09/08/2012	1ª C / 1ª T / 1ª S	NARA CRISTINA TAKEDA TAGA	Confirmação da multa isolada, por unanimidade.
2401-003.275	KARMANN GHIA AUTOMÓVEIS, CONJUNTOS E SISTEMAS LTDA.	20/11/2013	4ª C/ 1ª T/ 2ª S	ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA	Confirmação da multa isolada, por unanimidade.
2302-003.145	MUNICÍPIO DE VOTUPORANGA	13/05/2014	3ª C/ 2ª T / 2ª S	ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI	Confirmação da multa isolada, por maioria.
2302-003.167	MUNICÍPIO DE RIO SONO	14/05/2014	3ª C/ 2ª T / 2ª S	ANDRÉ LUÍS MARSICO LOMBARDI	Confirmação parcial da multa isolada, por maioria.
2401-003.578	SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - DEPARTAMENTO REGIONAL DO DISTRITO FEDERAL	17/07/2014	4ª C/ 1ª T/ 2ª S	KLEBER FERREIRA DE ARAUJO	Exclusão da multa isolada, por unanimidade.
2803-003.951	AZEVEDO AQUINO EMPREENDIMENTOS LTDA.	20/01/2015	3ª T. Esp. / 2ª S	HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA	Confirmação da multa isolada, por unanimidade.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

AUTORES

ANA CLÁUDIA UTUMI (COORDENADORA)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

KAREM JUREIDINI DIAS

1. Introdução

No presente capítulo, apresentaremos os comentários relativos às decisões que envolveram casos de planejamento tributário.

O tema planejamento tributário é extremamente amplo. Salta aos olhos a sua complexidade e, por decorrência, a da pesquisa que ora se apresenta, quando notamos que ao menos duas vertentes são identificadas nas respectivas decisões. Para extrair a norma concreta, o julgador vai além da subsunção de um determinado fato à norma, conferindo-lhe a melhor interpretação. Necessário que ele ultrapasse, primeiramente, a discussão sobre o próprio fato e as provas que sobre ele se apresentam no processo. Tem-se assim um primeiro percurso, no qual se analisa, a partir do que consta dos autos, as características do fato efetivamente ocorrido, descortinando-se sua natureza para, então, atribuir-lhe os efeitos fiscais.

Não por outra razão que as decisões referentes ao “planejamento” envolvem inúmeras situações, as quais podem se referir também a outros temas tratados nesta obra e que são, portanto, incluídas em outros capítulos. Apenas a título exemplificativo, foi o que ocorreu com as decisões relativas a ágio, participação nos lucros e juros sobre o capital próprio, motivo pelo qual não são neste trabalho relatadas.

Nessa medida, não é possível dizer que a base empírica utilizada neste relatório é exaustiva. Cumpre esclarecer que, a despeito de terem sido tratadas em capítulo específico da obra, determinadas decisões, quando muito relevantes para a abordagem do tema “planejamento”, precisaram ser utilizadas, ainda que sabidamente em duplicidade, com o exclusivo propósito do tema “planejamento tributário” (como evidenciado no tópico 6, onde se encontra o relato sobre os efeitos de imputação eventualmente atribuídos). Nesse tópico, considerando a constante repetição da questão da imputação especificamente nos casos de requalificação de rendimentos pagos a pessoas jurídicas como rendimentos de pessoas físicas, certos casos precisaram ser abordados, ainda que não exaustivamente.

Os tópicos que elegemos para pesquisar e comentar foram os seguintes: forma sobre substância e negócio jurídico indireto; abuso de forma e sua utilização como meio de descon sideração de negócios jurídicos realizados por contribuinte; análise dos motivos / objetivos, ou seja, das causas jurídicas; imputação de pagamento de tributo na “reclassificação fiscal” decorrente de planejamento tributário; e, substância econômica e Propósito Negocial. Assim, informamos que utilizamos como parâmetro de pesquisa as seguintes palavras-chave: Elisão fiscal; simulação; abuso; planejamento tributário; art. 116 parágrafo único, descon sideração; propósito negocial; forma; substância; oponível ao fisco.

Muito embora o trabalho de pesquisa tenha envolvido todas as decisões listadas a seguir, para fins de elaboração das descrições abaixo, elegemos as decisões que, para cada um dos tópicos desenvolvidos, se apresentaram mais pertinentes. Desta maneira, nem todas as decisões listadas na tabela abaixo apresentada são detalhadas no texto. Ainda em relação à planilha, informamos que preferimos colocar o “tema”, assim entendido o ato objeto de qualificação, e a respectiva decisão sobre o objeto analisado, por melhor se adequar aos objetivos da pesquisa.

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
103-07260	25/02/1986	1º CC	3ª	Grendene	Urgel Pereira Lopes	Separação de empresa - Lucro presumido	Mantido
103-15.107	04/07/1994	1º CC	3a	Transportadora Baggio Ltda.	Flavio Almeida Migowski	Separação de empresa - Lucro presumido	Cancelado
CSRF\010-1874	15/05/1995	CSRF	1ª	Kepler Weber Industrial. S/A	Mariam Seif	Incorporação; Negócio Jurídico Indireto	Cancelado
01-02.107	02/12/1996	CSRF		Rexnord Correntes Ltda.	Verinaldo Henrique Da Silva	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Mantido
106-09343	18/09/1997	1º CC	6	Luiz Augusto Sacchi		Casa-Separa	Cancelado
101-91685	11/12/1997	1º CC	1	Companhia Siderúrgica De Alagoas - Comesa	Sebastião Rodrigues Cabral	Alienação de participação com perda para parte relacionada	Cancelado
202-13072	10/07/2001	2º CC	2a	Banco Safra S A	Marcos Vinicius Neder De Lima	Cédula de crédito comercial com natureza de financiamento	Mantido
101-93616	20/09/2001	1º CC	1	C C F Brasil Corretora De Títulos E Valores Mobiliários S.A.	Sandra Maria Faroni	Operações de swap	Cancelado
101-93704	06/12/2001	1º CC	1a	Cooperativa Agrícola Mista Itaquinse Ltda.	Sandra Maria Faroni	Minoração do ganho de capital pela venda de participações	Cancelado
10193826	21/05/2002	1º CC	1ª	Split Administração E Negócios Ltda.	Kazuki Shiobara	Contratos de câmbio	Mantido
103-21047	16/10/2002	1º CC	3a	Josapar Joaquim Oliveira Sa Participações	Paschoal Raucci	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Mantido
101-94.127	28/02/2003	1º CC	1	Focom Total Factoring Ltda.	Sandra Maria Faroni	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Cancelado

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
108-07316	19/03/2003	1º CC	8ª	Fibra As	Nelson Lósso Filho	Elisão; equivalência patrimonial; integralização de capital; ganho de capital	Cancelado
101-94.340	09/09/2003	1º CC	1a	Rbs Administracao E Cobranças Ltda.	Valmir Sandri	Venda de participação societária	Cancelado
201-77174	09/09/2003	2º CC	2º	Rbs Participações S A	Antônio Mário De Abreu Pinto	Compra e venda; câmbio; mútuo de títulos; BACEN.	Cancelado
10613552	15/10/2003	1º CC	6ª	Modelo Investimentos (Brasil) S.A.	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Compra e venda de ações	Parcialmente cancelado
101-94399	19/10/2003	1º CC	1º	Ucar Produtos De Carbono S/A	Sebastião Rodrigues Cabral	Territorialidade; Lucro no exterior; Dividendo; Mútuo	Cancelado
10707517	18/02/2004	1º CC	7ª	Norchem Participações E Consultoria S.A	Luiz Martins Valero	Descaracterização de contratos de leasing	Cancelado
103-21543	17/03/2004	1º CC	3ª	Viação Águia Branca S A	Aloysio José Percínio Da Silva	Fluxo financeiro; dedutibilidade de despesas; debêntures; integralização de capital	Mantido
107-07596	14/04/2004	1º CC	7a	Martins Comercio E Serviços De Distribuição S/A	Luiz Martins Valero	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Cancelado
201-77788	11/08/2004	2º CC	2º	Banco Itaú S/A.	Adriana Gomes Rêgo Galvão	Simulação	Mantido
202-15765	14/09/2004	2º CC	2a	Banco Citibank S A	Jorge Freire	Cédula de crédito comercial com natureza de financiamento	Mantido
10614183	15/09/2004	1º CC	6ª	Valadares Diesel Ltda.	José Carlos Da Matta Rivitti	Pagamento sem causa	Parcialmente cancelado
10807956	16/09/2004	1º CC	8ª	Furukawa Ind Sa Produtos Elétricos	José Carlos Teixeira Da Fonseca	Compra e venda com roupage de leasing	Cancelado

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
20215861	19/10/2004	2º CC	2ª	Banco Itau S/A.	Antônio Carlos Bueno Ribeiro	Conta e ordem	Parcialmente cancelado
106-14244	20/10/2004	1º CC	6	Luiz Felipe Scolari	José Ribamar Barros Penha	Recebimento de salário pela PJ	Mantido
10246545	10/11/2004	1º CC	2ª	Flavio Bernardino Dos Santos	Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz	Movimentação bancária em nome de terceiro	Mantido
20215948	10/11/2004	2º CC	2ª	Rbs Participações S A	Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski	Empréstimos no exterior de operações não registradas no BACEN	Cancelado
101-94771	11/11/2004	1º CC	1	Pedro Muffato & Cia. Ltda..	Valmir Sandri	Casa-Separa	Mantido
104-20364	02/12/2004	1º CC	4ª	Atimo Empreendimentos Ltda.	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Remessa; Mútuo; Aporte de capital; Exportação	Cancelado
106-14481	16/03/2005	1º CC	6	Milton Varga	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Ganho de capital - doações	Cancelado
10420524	16/03/2005	1º CC	4ª	Servico De Investigacao Diagnostica Sidi SA	Remis Almeida Estol	Perda de capital em alienações societárias e incorporações	Parcialmente cancelado
106-14486	16/03/2005	1º CC	6ª	Marina Varga De Carvalho	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Simulação	Cancelado
106-14483	16/03/2005	1º CC	6ª	Andre Varga	Sueli Efigênia Mendes De Britto	Alienação de participação societária; doação; ganho de capital	Cancelado
101- 95.442	23/03/2005	1º CC	1	Varbra S.A.	Sandra Maria Faroni	Ganho de capital auferido via equivalência	Cancelado (decadência)
107-08029	13/04/2005	1º CC	7a	Crisco Empreendimentos S.A.	Luiz Martins Valero	Debêntures participativas	Cancelado
107-08034	13/04/2005	1º CC	7ª	S.A.P. Sociedade Anônima De Adm. Part. E Engenharia	Albertina Silva Santos De Lima	Dedutibilidade de despesa; Dedutibilidade de perda;	Parcialmente cancelado

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
						Despesa financeira; Empréstimo	
107-08064	18/05/2005	1º CC	7ª	Cia Agrícola Extremo Sul	Luiz Martins Valero	Omissão de receitas	Parcialmente cancelado
101-94986	19/05/2005	1º CC	1a	Natura Cosméticos S/A	Sandra Maria Faroni	Debêntures participativas	Mantido
104-20.749	15/06/2005	1º CC	4	Mário Augusto Frering	Maria Helena Cotta Cardozo	IRPF rendimentos exterior - operação estruturadas	Mantido (Exclusão multa qualificada)
10614720	16/06/2005	1º CC	6ª	Paulo Danilo Baptista Martins	Roberta De Azeredo Ferreira Pagetti	Omissão de rendimentos	Mantido
10195059	06/07/2005	1º CC	1ª	Pioneer Corretora De Cambio Ltda.	Sandra Maria Faroni	Dedutibilidade de despesas	Cancelado
104-20915	11/08/2005	1º CC	4a	Luiz Felipe Scolari	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Recebimento de salário pela PJ	Mantido
10195168	12/09/2005	1º CC	1ª	Banco Boavista Interatlântico S/A	Mário Junqueira Franco Junior	Operações de opções flexíveis de dólar	Mantido
10708247	12/09/2005	1º CC	7ª	Master Corretora De Mercadorias Ltda.	Octávio Campos Fischer	Omissão de receitas	Mantido
30332460	19/10/2005	-	-	Cdr Ind. Com. Export. Mad. Mov. Ltda. (Simples)	Sílvio Marcos Barcelos Fiuza	-Separação de empresas - Simples	Mantido
101-95208	19/10/2005	1º CC	1a	Dgs Factoring Fomento Comercial Ltda.	Mário Junqueira Franco Junior	Separação de empresa - Lucro presumido	Mantido
102-47181	09/11/2005	1º CC	2	Luiz Antonio Cesar Assunção	Nauray Fragozo Tanaka	Ganho de capital	Cancelado

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
107-08326	09/11/2005	1º CC	7a	Kitchens Comercio De Aparelhos Domésticos Ltda.	Luiz Martins Valero	Separação de empresa - Lucro presumido	Mantido
10708342	09/11/2005	1º CC	7ª	Finambras C.C.T.V.M Ltda.	Luiz Martins Valero	Omissão de rendimentos recebidos de operações day trade	Mantido
04-00.174	13/12/2005	CSRF	4ª	Modelo Investimentos (Brasil) S.A.	Remis Almeida Estol	Ganho de capital estrangeiro	Cancelado
10247336	26/01/2006	1º CC	2ª	Celestino Sachet	Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho	Acréscimo patrimonial a descoberto	Parcialmente cancelado
10195409	23/02/2006	1º CC	1ª	Aratu Empreendimentos E Corretagem De Seguros Ltda.	Valmir Sandri	Exclusão de valores não computados no lucro líquido	Mantido
104-21498	23/03/2006	1º CC	4	Paulo Celso Dihl Feijó	Maria Helena Cotta Cardozo	Casa-Separa	Mantido
104-21497	23/03/2006	1º CC	4a	Paulo Afonso Girardi Feijó	Maria Helena Cotta Cardozo	Casa-Separa	Mantido
10247521	26/04/2006	1º CC	2ª	Jose Carvelo Xavier Junior	Alexandre Andrade Lima Da Fonte Filho	Omissão de rendimentos recebidos de operações day trade	Cancelado
101-95.537	24/05/2006	1º CC	1a	Nacional Administracao E Participações As	Sandra Maria Faroni	Casa-Separa	Mantido
104-21583	24/05/2006	1º CC	4a	Carlos Roberto Massa	Nelson Mallmann	Recebimento de salário pela PJ	Mantido
101-95.552	25/05/2006	1º CC	1	Molicar Serviços Técnicos De Seguros Ltda.	Paulo Roberto Cortez	Casa-Separa	Mantido

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
104-21610	25/05/2006	1º CC	4	Lea Regina De Oliveira Lopes	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Ganho de capital auferido via equivalência	Mantido
104-21675	22/06/2006	1º CC	4	Luiz Flaviano Girardi Feijó	Nelson Mallmann	Casa-Separa	Mantido
10515822	22/06/2006	1º CC	5ª	Dsnd Consob S.A.	Irineu Bianchi	Ágio em investimento	Parcialmente cancelado
10421954	18/10/2006	1º CC	4ª	Donizete Francisco De Oliveira	Nelson Mallmann	Omissão de rendimentos	Mantido
204-01939	07/11/2006	2º CC		Banco Caixa Geral - Brasil S.A.	Júlio César Alves Ramos	Evasão; Adiantamento sobre contrato de câmbio	Mantido
106-15955	08/11/2006	1º CC	6ª	Josapar Joaquim Oliveira Sa Participações	José Carlos Da Matta Rivitti	Compra e venda; Remessa; Alienação	Parcialmente cancelado
04-00.488	13/12/2006	CSRF	4ª	Luiz Fernando Martins Buzolin	Remis Almeida Estol	Minoração do ganho de capital pela venda de participações	Cancelado
104-22169	24/01/2007	1º CC	4ª	Concessionaria Da Ponte Rio Niterói S/A	Oscar Luiz Mendonça De Aguiar	Remessa; Empréstimo; Pagamento sem causa	Parcialmente cancelado
204-02199	27/02/2007	2º CC	2	Financeira Alfa Sm	Júlio César Alves Ramos	Cédula de crédito comercial com natureza de financiamento	Mantido
104-22250	01/03/2007	1º CC	4ª	Antonio Luiz Roxo De Oliveira	Pedro Paulo Pereira Barbosa	Alienação de participação societária; ganho de capital	Mantido
101-96087	29/03/2007	1º CC	1a	Cop Central De Laticínios Do Paraná Ltda.	Mário Junqueira Franco Junior	Casa-Separa	Mantido
101-96072	29/03/2007	1º CC	1ª	Marcopolo As	João Carlos De Lima Júnior	Cessão de créditos; Variação cambial; Prejuízos Fiscais	Mantido

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
101-96066	29/03/2007	1º CC	1ª	Marambaia Serviços E Investimentos S.A.	Sandra Maria Faroni	Alienação de participação societária; omissão de receita	Parcialmente cancelado
102-48620	14/06/2007	1º CC	2ª	Bombril S/A	Antônio José Praga De Souza	Mútuo de títulos; Remessa; Compra e venda sem causa	Mantido
105-16677	16/10/2007	1º CC	5ª	Química S.A.	Wilson Fernandes Guimarães	Incorporação às avessas; prejuízos fiscais; reestruturação societária	Cancelado
106-16.546	18/10/2007	1º CC	6a	Oscar Sampaio Mello Júnior	Giovanni Christian Nunes Campos	Acréscimo patrimonial a descoberto	Mantido
108-09496	09/11/2007	1º CC	8º	Reggia Engenharia Ltda.	Karem Jureidini Dias	Prestação de serviços; Sociedade em conta de participação	Mantido
103-23357	23/01/2008	1º CC	3a	Estaleiro Kiwi Boats Ltda.	Paulo Jacinto Do Nascimento	Separação de empresa - Lucro presumido	Cancelado
108-09550	04/03/2008	1º CC	8º	Plaxjet Produtos E Componentes Plásticos Ltda.	Karem Jureidini Dias	Cisão; Transferência de Provas; Interposição de pessoa	Parcialmente cancelado
106-16837	23/04/2008	1º CC	6ª	Geraldo Moreira Barbosa	Luiz Antonio De Paula	Compra e venda; Offshore; Acréscimo patrimonial	Parcialmente cancelado
105-17084	25/06/2008	1º CC	5a	Marcopolo Sa	Wilson Fernandes Guimarães	Interposição de pessoas	Mantido
01-06.015	14/10/2008	1º CC	CSRF	Rbs Administração E Cobranças Ltda.	Marcos Vinícius Neder De Lima	Casa-Separa	Cancelado
101-97.021	13/11/2008	1º CC	1a	Js Administracao De Recursos S/A	Valmir Sandri	Debêntures participativas	Cancelado
101-97070	17/12/2008	1º CC	1a	Eagle Distribuidora De Bebidas S.A.	Sandra Maria Faroni	Controlada indireta - CFC	Mantido

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
1401-00155	28/01/2010	1a	4ª/1ª	Klabin S.A.	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	Casa-Separa	Mantido
9202-01.194	19/10/2010	1a	CSRF/2ª	Guilherme Augusto Fréring	Júlio Cesar Viera Gomes	Simulação pelo uso de várias empresas	Mantido
220201217	07/06/2011		2ª/2ª	Carlos Alberto Studart Gomes Neto	Nelson Mallmann	Casa-Separa	Mantido
130100810	01/02/2012	1o	3ª/1ª	Klabin S.A.	Edwal Casoni De Paula Fernandes Junior	Casa-Separa	Mantido
1101-000.708	11/04/2012	1a	1ª/1ª	Gerdau Acominas S/A	Edeli Pereira Bessa	Ágio interno	Cancelado
1101-000.709	11/04/2012	1a	1ª/1ª	Gerdau Comercial De Acos S.A.	Edeli Pereira Bessa	Ágio interno	Cancelado
1402-001141	08/08/2012	1a	4ª/2ª	Santander Seguros As	Antônio José Praga De Souza	Step transactions	Mantido
1401-000868	13/09/2012	1a	4ª/1ª	Supermercados Guanabara	Fernando Luiz Gomes De Mattos	Step transactions	Mantido
3302-001872	27/11/2012	3a	3ª/2ª	Banco Santander (Brasil) S.A.	Fabíola Cassiano Keramidas	PIS/COFINS na venda de ativos da desmutualização	Cancelado
2202-002.165	19/02/2013	2	2ª/2ª	Marco Racy Kheirallah	Antonio Lopo Martinez	Ganho de capital - Majoração do custo de aquisição	Mantido
2202002187	20/03/2013	2	2ª/2ª	Newton Cardoso	Nelson Mallmann	Incorporação de ações	Cancelado
1302-001.056	09/04/2013	1a	3ª/2ª	Tam Empreendimentos E Participações	Eduardo Andrade	Ganho de capital na venda de ações em tesouraria	Mantido
1301-001.224	11/06/2013	1a	3ª/1ª	Banco Gmac S.A.	Edwal Casoni De Paula Fernandes Junior	Ágio por empresa veículo	Cancelado

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
2202002429	17/09/2013	2	2ª /2ª	Jose Antonio Tornaghi Grabowsky	Rafael Pandolfo	Ganho de capital - Majoração do custo de aquisição	Mantido
1402-001472	09/10/2013	1a	4ª/2ª	Organizações Globo Participações S/A.	Carlos Pelá	Ganho de capital. DDL na redução de capital	Cancelado
1401-001.059	09/10/2013	1o	4ª /1ª	Banco Mercedes Benz Do Brasil S/A	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	Incorporação às avessas - Prejuízo fiscal	Mantido
2402.003.813	16/10/2013	2a	4ª /2ª	Procópio Embalagens Ltda. E Outros	Júlio Cesar Viera Gomes	Uso indevido empresa no SIMPLES	Mantido
3403-002.519	22/10/2013	3a	4ª/3ª	Unilever Brasil Ltda.	Ivan Allegretti	Separação de empresa	Cancelado
1202-001060	06/11/2013	1a	2a	Alstom Brasil Energia E Transporte Ltda.	Plínio Rodrigues Lima	Incorporação às avessas	Mantido
1202-001.076	04/12/2013	1o	2ª/2	Nova Paiol Participações Ltda.	Geraldo Valentim Neto	Ganho de capital - Majoração do custo de aquisição	Mantido
1302.001.330	11/03/2014	1	3ª/2ª	Cp Construções E Participações Ltda. (Contribuinte); Bgpar S/A; Pedrasul Construtora S/A E Construtora Sultepa S/A (Responsáveis Tributários)	Valdir Veiga Rocha	Casa-Separa	Mantido
3202001136	26/03/2014	3	2ª /2ª	Cweb Com. Imp. E Exp. De Produtos Eletronicos Ltda. E Interamericana Relógios Ind. Com. Imp. Exp. Produtos Eletrônicos Em Geral	Luis Eduardo Garrossino Barbieri	Interposição de pessoas	Mantido
1103.001.052	07/05/2014	1	1/3ª	Acquaservice Tecnologia Da Informação Ltda.	Marcos Takata	SCP Simulada	Mantido
2202002732	12/08/2014	2	2ª/	Paulo Tarso Rego De Lima	Antonio Lopo Martinez	Casa-Separa	Mantido
1103-001.123	21/10/2014			Shtar Empreendimentos E Participações S.A.	Breno Ferreira Martins Vasconcelos	Usufruto	Cancelado

Acórdão	Data de julgamento	Seção	Câmara	Contribuinte	Relator	Tema	AIIM Cancelado ou Mantido?
1102001227	22/10/2014	1ª	1ª/2ª	Hsj Comercial Sa	Joao Otavio Oppermann Thome	Debêntures de participação nos lucros	Mantido
1102001228	22/10/2014	1o	1ª /2ª	H Stern Comércio E Indústria S/A	Jose Evande Carvalho Araújo	Debêntures utilizadas para aumento de capital	Mantido
2302-003.623	10/02/2015	2	3/2ª	Agromen Sementes Agrícolas Ltda.	Leonardo Henrique Pires Lopes	Comercialização de produção rural	Mantido
2801-003.958	10/02/2015	2	1º ESP	Bráulio Franco Garcia	Marcio Henrique Sales Parada	Ganho de capital - simulação	Mantido

2. Forma sobre substância e negócio jurídico indireto

Diversas decisões do CARF dizem respeito à análise dos negócios jurídicos com base na forma adotada, sem considerar os aspectos econômicos ou objetivos das partes, ou dando-lhes um papel secundário. A análise se concentra em verificar se em cada uma das operações ou negócios realizados, respeitou-se ou não os requisitos estabelecidos em lei. Para esta análise, foram considerados os seguintes acórdãos: CSRF 010-1874, 101-94.127, 106-09.343, 101-93616, 101-93616, CSRF n. 201-77.174, 2202-02.187, 1103-001.123.

Muito embora haja decisões nesse sentido bem antigas, por uma questão metodológica, os coautores decidiram considerar as decisões de 1995 em diante. Aliás, nesse ano – 1995 – a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) decidiu favoravelmente ao contribuinte com base na forma adotada nas operações por ele realizadas (Acórdão CSRF 010-1874, de 15 de maio de 1995, relatora Mariam Seif):

IRPJ. SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. Para que se possa materializar é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado, portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita.

O caso sob análise dizia respeito à incorporação de uma empresa lucrativa por uma outra empresa deficitária (a chamada “incorporação às avessas”), na qual a empresa incorporadora, após a incorporação, assumiu a *razão social*, o *respectivo objeto*, a *sede e demais elementos* da empresa sucedida. Assim, o fisco entendeu que teria havido simulação, e glosou a compensação dos prejuízos fiscais. Vale destacar um trecho do voto condutor:

Entretanto, nem a lei, nem outra razão qualquer proibiam ou inviabilizavam a incorporação da AVÍCOLA pela KEPLER WEBER por outro modo a que se tornasse necessário ou conveniente dissimular essa incorporação por meio de outra incorporação aparente, qual seja, a incorporação da KEPLER WEBER pela AVÍCOLA.

Nem a incorporação da AVÍCOLA pela KEPLER WEBER estava proibida ou impraticável, nem outra operação qualquer relacionada com as referidas sociedades sofria qualquer restrição. Assim, estavam elas desimpedidas para se fusionarem, ou para investirem uma na outra, ou para se efetuar cisão parcial da KEPLER WEBER com versão parcial de seu patrimônio na AVÍCOLA, e assim por diante.

Nessa ordem de idéias, não houve algum ato jurídico verdadeiro que pudesse, ou precisasse ser ocultado por outro ato jurídico aparente. Logo, falta pressuposto legal essencial para caracterizar a incorporação da KEPLER WEBER pela AVÍCOLA como ato simulado, com vício na manifestação da vontade dos respectivos figurantes.

Assim, o caso restou decidido favoravelmente ao contribuinte, considerando que todos os atos praticados foram lícitos e não havia qualquer impedimento para a sua prática.

Neste mesmo sentido e inspirando-se na decisão da CSRF, temos o Acórdão n. 101-94.127, do contribuinte Focom Total Factoring Ltda., de 28 de fevereiro de 2003. A emenda dessa decisão é a seguinte:

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO.- Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94).

IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA- A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto.

Destaque-se dessa decisão o parágrafo final: *Não restou, assim, caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação, mas sim, um planejamento tributável (sic), possivelmente enquadrável na hipótese descrita no art. 14 da Medida Provisória (sic) n. 66/2002, não vigente à época e não mais em vigor hoje.*

Outra decisão a se considerar é a consubstanciada no **Acórdão n. 106-09.343**, publicada em 28/04/1998:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO - Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de Incorporação e de cisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados,

portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. IRPF - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - Não há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01.01.89, adquiridas até 31.12.83, a teor da alínea "d" do artigo 4º do Decreto-lei Nº 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido.

No caso em tela, tratou-se de discussão quanto à apuração de ganho de capital de pessoa física que, por conta de reorganizações societárias de suas empresas, logrou alienar seu investimento sem apurar ganho de capital. As reorganizações envolveram aumento de capital com ágio, e cisão, com versão para uma nova empresa, de recursos financeiros. O fisco considerou que, ao invés de aumento de capital seguido de cisão, teria havido, na verdade, uma alienação de participação societária.

Em sua defesa, o contribuinte defendeu que havia razões as operações feitas, quais sejam *(a) que as operações de incorporação da CELPA e CELUBA visavam a associação de pessoas e empresa, com o objetivo comum de desenvolver projeto de modificação da qual elas eram acionistas e a cisão, em vista da dificuldade de convivência com o novo sócio, demonstrada desde a primeira reunião; (b) que a cisão, por ser um procedimento complexo – que causa estranheza às pessoas pouco inteiradas de suas peculiaridades legais – contou com o assessoramento e orientação do corpo jurídico da empresa que havia acabado de se associar e dos advogados da CELPA e CELUBA, respeitados como um dos melhores escritórios do País, pela capacidade, lisura e ética, visando ao estrito respeito aos termos da lei; (...).*

Na decisão, os julgadores consideraram que todas as operações da reorganização societária foram lícitas e foram feitas de acordo com os requisitos da lei e que, portanto, independentemente de qual a intenção das partes, não teria havido geração de ganho de capital para a pessoa física.

O **Acórdão 101-93616**, de 20 de setembro de 2001 e cujo contribuinte era o CCF Brasil Corretora de Títulos e Valores Mobiliários S.A. ("CTVM"), por sua vez, trata de simulação em operações de *swap* do contribuinte CCF Brasil Corretora de Títulos e Valores Mobiliários S.A., e foi assim ementada:

IRPJ- CSLL- SIMULAÇÃO – OPERAÇÕES DE SWAP- Para que se possa caracterizar a simulação relativa é indispensável que o ato praticado, que se pretende dissimular sob o manto do ato ostensivamente praticado, não pudesse ser realizado por vedação legal ou qualquer outra razão. Se as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de *swap* para atingir indiretamente economia de tributos não restou caracterizada a declaração enganosa de vontade, essencial na simulação. Recurso provido.

Nesse caso, tratou-se de operações de *swap* efetuadas entre o Banco CCF do Brasil S.A. ("Banco") e a CTVM, que o fisco considerou como simuladas por se tratarem de operações entre partes relacionadas e porque supostamente não eram utilizadas para fins de proteção (*hedge*). À época, o requisito para a dedutibilidade das operações de *swap* é que elas fossem devidamente registradas na Bovespa/BM&F ou na CETIP, requisito esse que a CTVM e o Banco haviam cumprido devidamente.

Nessa decisão, a relatora Sandra Maria Faroni destaca, emprestando os ensinamentos de Alberto Xavier, que *No presente caso alega-se que, sob a forma de swap, teria ocorrido uma doação (transferência de resultado tributável) com o objetivo de reduzir*

tributos. A hipótese se enquadra perfeitamente na caracterização de negócio jurídico descrito pelo Professor Alberto Xavier. Efetivamente, as partes queriam e realizaram negócio sob a estrutura de swap para atingir indiretamente economia de tributos. O fim típico do swap (troca de posições financeiros) foi realmente querido, só que se limitou a funcionar como condição ulterior de economia de tributos, essencial na determinação volitiva das partes.

Em matéria de Imposto sobre Operações de Câmbio (“IOF/Câmbio”), temos o **Acórdão da 2ª turma da CSRF n. 201-77.174**, de 09 de setembro de 2003, ementado da seguinte forma:

IOF. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA ESTRANGEIRA E POSTERIOR VENDA DELES A EMPRESAS BRASILEIRAS, COM PAGAMENTO EM REAIS, SEM REGISTRO NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. ALEGAÇÃO DE ILÍCITO CAMBIAL. INCOMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. Compete ao Banco Central do Brasil a verificação do cumprimento das normas relativas ao registro de operações que envolvam a entrada e saída de recursos financeiros do país, cabendo à Administração Tributária somente analisar a ocorrência de fato gerador de tributo e promover o cumprimento das obrigações então surgidas. DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. FALTA DE PRECISÃO LEGAL. Não existindo norma vedando a utilização de mecanismo jurídico menos oneroso ao contribuinte, não pode o Fisco desconsiderar os negócios jurídicos praticados, alegando possuírem conteúdo econômico de fato gerador de tributo, ante a falta de previsão legal para tanto. Recurso provido.

Neste caso, tratavam-se de operações que ficaram conhecidas como “blue chip swap”, nas quais a empresa brasileira adquiria títulos públicos internacionais no Brasil, com pagamento local, e depois utilizava tais títulos para dações em pagamento para liquidar obrigações com contrapartes estrangeiras. A decisão do CARF entendeu que o Fisco não pode desconsiderar negócios jurídicos praticados – no caso, dação em pagamento com títulos públicos – para considerá-los como tendo sido realizados conforme o fato típico tributável (no caso, como operação de câmbio).

Mais recentemente, as decisões a respeito da mesma matéria foram em sentido distinto¹⁸², estabelecendo que a dação em pagamento de dívidas internacionais com títulos públicos, sob as operações de *blue chip swap*, teriam sido operações irregulares de câmbio e, portanto, seriam passíveis de tributação pelo IOF/Câmbio, como foi o caso do contribuinte Braskem, julgado pela CSRF (Acórdão 202-18.236). Neste caso, a CSRF decidiu que *As transferências financeiras compreendem os pagamentos e os recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações, bem como que constatado e provado pela fiscalização que a operação realizada frustrou a caracterização do fato gerador do tributo, cabível a aplicação da multa prevista no inciso II do art. 44 da Lei n. 9.430/96.*

Entendeu a CSRF nesse caso que a caracterização de operação de câmbio não é necessariamente formal, podendo ser considerada como tal a operação que serviu para a mesma finalidade, i.e. para que se promovesse transferência de recursos do Brasil para o exterior ou vice-versa.

182. Nesse sentido, ver também Acórdão n. 202-18366, de 17 de julho de 2007.

O **Acórdão n. 2202-02.187**, de março de 2013 e envolvendo o contribuinte Newton Cardoso, tratou da apuração do ganho de capital por pessoa física. *In casu*, a disputa era a respeito de ganho de capital na incorporação de ações, ou seja, na troca das ações de uma empresa por ações de outra empresa, que incorpora a totalidade das ações da primeira, tornando-se a única acionista dessa. Esta decisão traz como um de seus principais fundamentos que, *Não há base no sistema jurídico brasileiro para a autoridade fiscal afastar a não incidência legal, sob a alegação de entender estar havendo abuso de direito. O conceito de abuso de direito é louvável e aplicado pela Justiça para solução de alguns litígios. Não existe previsão legal para autoridade fiscal utilizar tal conceito para efetuar lançamentos de ofício. O lançamento é vinculado a lei, que não pode ser afastada sob alegações subjetivas de abuso de direito.*

Ainda, a decisão em comento traz que *O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.*

Quanto ao **Acórdão 1103-001.123**, de outubro de 2014 e envolvendo o contribuinte SHTAR Empreendimentos e Participações S.A., tratava-se de operação de usufruto sobre participações societárias e tendo sido assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007 Ementa: NATUREZA JURÍDICA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. O usufruto representa uma restrição à posse direta da propriedade, uma vez que o direito real sobre o objeto do usufruto é conferido a outrem, que passa a retirar os frutos e utilidades que a coisa alheia produz, sem alterar sua substância. O usufruto sobre ações é especificamente regulado pelos artigos 40, 100, I, 'f', 114, 169, §2º, 171, §5º e 205 da Lei n. 6.404/76 (Lei das SA). ABRANGÊNCIA DO USUFRUTO SOBRE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. Sob a ótica do artigo 205 da Lei n. 6.404/76, os resultados provenientes das participações societárias incluem dividendos e juros sobre capital próprio ("JCP"), de modo que, sendo instituído usufruto, os valores correspondentes ao JCP se destinarão ao usufrutuário, também titular da ação. NECESSIDADE DE O OPERADOR DO DIREITO TRIBUTÁRIO UTILIZAR-SE DOS PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO PRIVADO. Na ausência de legislação que atribua ao usufruto efeitos tributários específicos, prevalecem os efeitos típicos do instituto do direito civil. Dessa forma, ao aplicador da administração tributária é vedada a deturpação do conceito ou mesmo dos efeitos do instituto contido no direito privado para que, empregando-lhe diferentes alcances e limites, redundem na intenção de tributar determinado sujeito. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS SOBRE O FUNDAMENTO DE INEXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL OU ABUSO DE FORMAS. Está presente o propósito negocial quando a contribuinte demonstra que o usufruto foi constituído em momento preparatório da abertura do capital da empresa para, sob o ponto de vista político, concentrar os votos em uma única pessoa jurídica para evitar votos dissidentes nas Assembleias e, sob o ponto de vista econômico, desconcentrar os benefícios financeiros visando a manter a liberdade que as pessoas físicas possuíam de receber e administrar os recursos financeiros oriundos das ações. No presente caso, há um encadeamento lógico que demonstra a correlação entre todos os atos praticados pela contribuinte

com as respectivas finalidades pretendidas, sejam eles considerados de forma isolada ou em conjunto. A aplicação da teoria do abuso de formas ao direito tributário, em razão da ausência de positivação, viola a segurança jurídica e a estrita legalidade. USUFRUTUÁRIOS SÃO EFETIVOS TITULARES DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS PELA AUTUADA, NUA-PROPRIETÁRIA DAS AÇÕES. Em virtude da reserva de usufruto dos direitos econômicos, a titularidade dos rendimentos provenientes dos JCP foi corretamente interpretada pela autuada como sendo dos seus sócios, usufrutuários das ações do Banco Daycoval, razão pela qual não há que se falar no reconhecimento de receitas dos JCP pela autuada e, por óbvio, na sua omissão. CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL. O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, PIS e COFINS, pois foram formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referem à mesma matéria tributável.

A discussão, nesse caso, era se teria havido ou não omissão de receitas, já que o fisco desconsiderou o contrato de usufruto das ações do Banco Daycoval S.A. (“Banco”), detido pela SHTAR, para considerar que os rendimentos societários (i.e. renda dos dividendos e juros sobre o capital próprio) seriam receitas que haviam sido omitidas das bases de cálculo de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O auto de infração reconhecia a licitude do usufruto, mas acusava o contribuinte de ter feito isso apenas para economizar tributos.

2.1. Conclusões parciais

Ao longo dos anos, nota-se que as decisões do Conselho de Contribuintes / CARF passaram a considerar outros elementos que não somente os aspectos formais das situações que geraram a disputa tributária. A análise dos impactos econômicos que, até o final dos anos 90 e início dos anos 2000, eram rechaçadas, passaram a ser mais frequentes nas decisões.

3. Abuso de forma e sua utilização como meio de desconsideração de negócios jurídicos¹⁸³

Neste tópico, trataremos de alguns acórdãos acerca de abuso de forma e a sua utilização como meio para desconsideração de negócios jurídicos realizados por contribuintes. Para tanto, os acórdãos ns. 202-15.765, 2302-003.623-3, 2801-003.598 e 101-95.552 foram selecionados para análise neste item.

Nos casos referidos, a Fiscalização entendeu que os contribuintes se valeram de atos formalmente perfeitos, porém materialmente eivados de abuso de forma. Em alguns casos, como no julgamento do Acórdão 2302-003.623 foi, inclusive, invocada a figura da dissimulação que se verificou a partir de alegada falta de razoabilidade ou proporcionalidade nos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte.

Ainda, interessante ressaltar que o conceito de abuso de forma foi aplicado para manutenção de autuações de diversos tributos, nos casos abaixo em relação a IOF,

183. Com a colaboração de Ana Cláudia Akie Utumi, e agradecimentos para Orlando Dalcin, Renata Duarte Bregalda e Guilherme Mendes Soares, advogados em São Paulo.

contribuições previdenciárias e a tributação sobre o ganho de capital. Ou seja, temos a aplicação deste conceito em diversos exemplos, sendo que os casos não necessariamente têm relação entre si ou mesmo um único critério de conexão claro.

O **Acórdão n. 202-15.765** trata de estruturação de operação visando à economia de IOF. À época, a alíquota de IOF para as operações de crédito à pessoa física foi elevada de 0,0164% ao dia, limitada a 15% enquanto para as pessoas jurídicas a alíquota era de 0,0041%, limitada a 1,5% ao dia.

Nesse contexto, a operação foi estruturada nos seguintes moldes: a instituição financeira autuada concedeu empréstimos a concessionárias revendedoras de veículos para fins de financiamento de capital de giro por meio de Cédulas de Crédito Comercial (CCC), cujo permissivo legal é o Decreto-Lei n. 413/69. A concessionária emite a CCC em favor do banco para fins de financiamento de capital de giro, o qual, desta forma, realiza um empréstimo a emitente que se obriga a pagar o principal e seus acessórios. Simultaneamente e na mesma data de emissão da cártula, eram feitos aditamentos às células e efetivada a celebração do contrato de compra e venda de veículo, substituindo-se a garantia real de penhor em favor da instituição financeira autuada pela alienação fiduciária do veículo.

Dessa forma, o comprador do veículo passava a figurar como interveniente na qualidade de garantido e principal pagador, avalizando a CCC. O mutuário, sob a ótica formal seria a concessionária, mas o pagador e garantidor era o comprador do veículo alienado fiduciariamente para a garantia do mútuo.

Reconhecido o abuso da forma de Cédula de Crédito Comercial para o fim de realizar empréstimo para pessoa física. Nos termos do julgado: "*A meu sentir, o que houve no caso foi abuso de forma, pois a lei que criou a possibilidade da emissão de Cédulas de Crédito Comercial tinha como elemento finalístico o financiamento de capital de giro pela empresa emitente da cártula. (...) O que se travestia era um financiamento do banco ao comprador pessoa física do veículo*" (Grifamos).

Em relação ao **Acórdão n. 2302-003.623-3** trata-se de caso de fracionamento de atividades empresariais típicas de forma a afastar o enquadramento do autuado como produtor rural e, via de consequência, a incidência das Contribuições sociais devidas à seguridade social, relativas à parte empresa (rural) e à parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), bem como da contribuição ao SENAR, incidentes sobre a comercialização da produção própria da pessoa jurídica e também da produção rural de pessoas físicas.

Assim, nos dizeres do voto condutor "*O que se vê, é que o arrendamento das fazendas a pessoas de confiança, possibilitou a Recorrente exercer duas atividades formalmente distintas, entretanto, na prática, efetivamente produzia sementes, sujeitas a posterior beneficiamento mecânico.*".

O CARF reiterou o julgado de Primeira Instância, mantendo a autuação com fundamento no abuso de forma que determinou a requalificação dos fatos jurídicos e negócios ocorridos com base na sua substância, para aplicação do dispositivo legal pertinente.

O **Acórdão n. 2801-003.598** trata, em suma, de caso em que o contribuinte agiu com o propósito de omitir o ganho de capital efetivamente obtido por ocasião da alienação

para pessoa jurídica, criando apenas contabilmente uma alienação anterior do bem para a empresa de que é sócio.

O acórdão avaliou a existência de conteúdo econômico na operação de compra e venda e assim destacou: *“a interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada comportamento lícito.”* O Acórdão defendeu, ainda, a prevalência da substância sobre a forma e que a verdade material aplica-se tanto a favor do contribuinte quanto do Fisco.

O contrato de compra e venda e os registros na contabilidade da pessoa jurídica foram considerados simulações de vontade. Segundo o Acórdão a operação não teve nenhum escopo econômico. O julgador acrescentou que seria considerada lícita a economia fiscal quando decorrente de negócio que, além de evitar o imposto, tivesse um objetivo negocial explícito. Dessa forma, a exigência fiscal foi mantida.

No caso do **Acórdão n. 101-95.552** analisou caso em que o contribuindo, de forma a evitar o ganho de capital na alienação de participação societária, estruturou a seguinte operação descrita no julgado *“Ao invés de alienação direta, recebe-se um novo sócio, com investimento acima do valor patrimonial, ou seja, com ágio, retirando-se da sociedade incontinente o sócio mais antigo, levando consigo os valores monetários, enquanto o novo sócio permanece com as ações que originalmente pretendia adquirir. Pode ser o total da participação ou apenas parte dela, mas sempre visando escapar do ganho de capital que seria gerado na parte das ações que se pretendia alienar.”*

O acórdão manteve a exigência fiscal, bem como a multa qualificada, destacando o abuso de forma e explicitando que, se, de um lado, há que se reconhecer o direito do agente em planejar seu negócio de modo economicamente mais vantajoso, utilizando-se de formas jurídicas alternativas e legais para atingir o mesmo fim, não é aceitável o abuso de direito para lograr o mesmo fim. Aquele que pratica determinado ato jurídico com a finalidade única e exclusiva de fugir ao tributo está abusando das formas jurídicas.

3.1. Conclusões parciais

Os julgadores administrativos parecem aceitar a argumentação do fisco no sentido de qualificar como “abusivo” os atos do contribuinte que resultem em redução da carga tributária, considerando a economia tributária como um motivo abusivo para a prática dos atos jurídicos, adotando o conceito do Código Civil, já que não há legislação tributária que disponha sobre o assunto.

De acordo com as decisões relatadas, quando a qualificação de “abusiva” é aceita pelos julgadores, esta não necessariamente impediu a imputação de multa qualificada.

4. Análise dos motivos / objetivos – Causa Jurídica¹⁸⁴

Os motivadores ou objetivos por trás de atos e operações realizadas pelos contribuintes é um tema sobre o qual o extinto Conselho de Contribuintes e atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) já se debruçou por diversas vezes. Com o objetivo de analisar alguns dos posicionamentos do órgão administrativo, foram selecionados 17 acórdãos paradigmáticos, os quais serão comentados neste capítulo. Os acórdãos selecionados foram os seguintes: 108-07.316, 106-14.183, 102.46.545, 101-94771, 107-08064, 106-14.720, 104-22250, 101-96.072, 101-96.072, 101.96.066, 102-48.620, 106-16.837, 105-17.084, 1301-11.810, 1302-001.056, 1402-001.472, 1302-001.330.

De um modo geral, os casos escolhidos serviram para demonstrar que a questão da motivação de atos não se restringiu nem quanto ao tipo de ato (foram analisadas operações de permuta, casa-separa, pagamento sem causa, movimentação bancária em nome de terceiros, entre outras) nem quanto ao tributo em cobrança (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS em casos de ganho de capital, receita não tributada, variação cambial, distribuição disfarçada de lucro, omissão de receitas, entre outros). Em muitos casos, a matéria é analisada sobre o ponto de vista da simulação ou do negócio jurídico indireto, em posições tanto favoráveis quanto desfavoráveis ao contribuinte.

Assim, partindo de uma amostra de acórdãos em julgamento de casos bastante distintos, será possível verificar quais os critérios que o CARF utilizou para analisar as motivações ou os objetivos que levaram os contribuintes a praticar determinado ato e, conseqüentemente, quais são os impactos destas motivações no campo da tributação.

O **Acórdão n. 108-07.316** analisou as operações realizadas por dois contribuintes que foram objeto de auto de infração lavrado contra um deles para cobrança de IRPJ e CSLL. Aduz a fiscalização, em suma, que ambas as empresas praticaram diversos atos societários de forma a simular uma compra e venda de ativos, além de reavaliação de bens de ativo permanente sem o cumprimento de formalidades imprescindíveis ao diferimento da tributação. Segundo a fiscalização, a reavaliação dos bens culminou em contabilização do resultado positivo por equivalência patrimonial, de forma a excluir base de apuração do lucro real.

O contribuinte, por sua vez, alegou que praticou atos de forma a possibilitar a criação de duas empresas binacionais de indústria têxtil. Como não havia possibilidade, naquele momento, de ter dois complexos fabris, foi criada uma nova pessoa jurídica para que as duas empresas pudessem participar do mesmo investimento. Aduziu que todos os atos que praticou foram revestidos de todas as formalidades legais, o que teria sido confirmado pela própria fiscalização, além de que os procedimentos não seriam, de forma alguma, ilícitos, de modo a afastar a alegação de simulação.

O CARF, ao analisar o caso, entendeu que não houve prova suficiente que demonstrasse a existência de simulação por parte da Empresa. Todos os atos praticados pela empresa teriam sido revestidos das formalidades legais e são legítimos, sendo que a sua forma jamais foi objeto de questionamento.

184. Com a colaboração de Ana Cláudia Akie Utumi, e agradecimentos para Orlando Dalcin, Renata Duarte Bregalda e Guilherme Mendes Soares, advogados em São Paulo.

Ademais, o CARF entendeu que o fisco não logrou êxito em apurar, de forma concreta, o “*quantum debeatur*” uma vez que vinculou, erroneamente, o resultado da equivalência patrimonial obtido no exterior com o ganho de capital auferido pela Empresa e a reavaliação espontânea dos seus bens. Assim, sem atribuir o correto valor tributável, não se poderia manter a autuação contra a empresa.

O **Acórdão 106-14.183** versa sobre autuação decorrente de pagamento de Imposto de Renda Retido na Fonte em suposto pagamento sem causa de contribuinte em relação a uma remessa ao exterior em contrapartida de serviços prestados por consultoria mercadológica.

Os julgadores invocaram o princípio da verdade material para sustentar a autuação, dizendo que a partir da mera análise dos documentos não é possível extrair a completude das ações e intenções do contribuinte.

A fim de materializar a busca pela verdade material os julgadores buscaram elementos fáticos que demonstrassem a não realização dos serviços pela pessoa estrangeira que recebeu o pagamento, o que torna, como consequência, a remessa em pagamento sem causa.

O **Acórdão n. 102.46.545** analisou a cobrança de IRPF por omissão de receitas por parte de contribuinte pessoa física. Segundo a fiscalização, o contribuinte teria movimentado contas de terceiros em benefício próprio, como por exemplo saques de alto valor em conta bancária, além do rastreamento de cheques que comprovam a associação da conta com negócios do contribuinte. A fiscalização concluiu, ainda, que o contribuinte teria 22 imóveis de sua propriedade, contudo apenas 3 estavam em sua declaração de imposto de renda.

O contribuinte alegou que o fisco não conseguiu reunir provas – reuniu apenas indícios - suficientes para demonstrar a omissão de receitas e a consequente falta de recolhimento de IRPF.

O CARF afirmou que a comprovação material não precisa ser demonstrada a partir de uma prova, sendo suficiente um conjunto de indícios que consigam demonstrar inequivocamente a situação de fato. É o que consta no seguinte trecho do acórdão:

“Daí, a conclusão do acórdão litigado, sintetizada em sua ementa, no sentido de que a comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a inequivocidade de uma dada situação de fato. Nestes casos, a comprovação é deduzida como consequência lógica deste vários elementos de prova, não se confundindo com as hipóteses de presunção.”

Como consequência, o CARF afirma que uma vez demonstrado que o contribuinte utilizava conta de terceiros para benefício próprio, não é necessário desconsiderar atos ou negócios jurídicos, bastando o lançamento do crédito tributário contra o verdadeiro sujeito passivo. Desta forma, o CARF manteve a autuação por omissão de receitas, que decorreu na falta de pagamento de IRPF.

O **Acórdão n. 101-94771** analisou auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ e CSLL sobre ganho de capital em operação de compra e venda de ações. Segundo a fiscalização, a Empresa Pedro Mulffato & Cia. Ltda. teria simulado operações de

subscrição de ações emitidas com ágio para disfarçar compra e venda de ações, se eximindo, assim, do pagamento dos tributos decorrentes de ganho de capital.

A Empresa alegou em sua defesa que os atos que praticou eram perfeitamente legais e transparentes, uma vez que previstos no instrumento particular assinado entre as partes. Tais atos foram praticados de modo que fosse realizada uma economia tributária, o que seria possível e não se confunde com falsidade, engano ou encobrimento dos negócios jurídicos e, portanto, não haveria que se falar em simulação.

O CARF, ao analisar a matéria, entendeu que se tratava de fato de situação de simulação por parte da Empresa. Segundo o tribunal administrativo, a Empresa praticou uma série de atos, por meio de operações societárias, que não possuem qualquer relação com a intenção real da Empresa no caso, qual seja, a de venda de ações. Salienta o acórdão que os atos societários praticados sequer foram registrados perante os órgãos competentes, o que reforça a tese da simulação arguida pela fiscalização. Confira-se trecho do acórdão em questão sobre o assunto:

“O fato é que foi desencadeado pelas empresas envolvidas nas operações uma série de atos que não guardam qualquer correspondência com a real intenção das partes, porquanto se produziu uma série de documentos envolvendo uma pretensa operação de participação societária, quando na verdade o único objetivo do negócio foi de transferir toda a atividade varejista da Recorrente para a empresa SONAE, com os benefícios fiscais que poderiam advir destas operações para ambas as empresas se não detectadas pela Fisco.

Não se nega que é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de quaisquer meios lícitos para economizar tributos e, por decorrência, deve-se considerar como legítimo o planejamento tributário.

Entretanto, o que deve ser investigado é se a estrutura adotada foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado. Em outras palavras, impende confirmar a circunstância concreta se o negócio jurídico realizado pelas partes é autorizado pelo direito privado como foi demonstrado e se revelam às verdadeiras intenções das partes, pois se assim não for, é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização no ordenamento jurídico por meio de estratégias, formalizados através de negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de causar prejuízo ao Erário Público”.

É importante destacar que houve uma divergência no tribunal com relação a multa aplicável no caso. O voto vencido entendeu que a simulação, diferentemente da fraude tributária, seria uma prática que não implica violação grave e frontal aos deveres tributários com o intuito de impedir a prática de fato gerador. Para o voto vencido, a Empresa praticou atos que encobriram o fato gerador por meio de negócios jurídicos reais e efetivos. Assim, o voto entendeu pela redução da multa aplicada.

O voto vencedor, no entanto, entendeu que no caso estaria comprovado o evidente intuito de fraude, tendo em vista que a Empresa se valeu de negócios artificiais além de operações fictícias e desconexas com fatos do mundo real. Estas operações visaram a impedir o surgimento do fato gerador do imposto de renda, caracterizando fraude tributária. Assim, o voto vencedor manteve a multa aplicada no caso, qual seja, de 150% do valor do imposto.

O **Acórdão n. 107-08064** analisou o auto de infração lavrado contra a Empresa Companhia Agrícola Extremo Sul em razão de falta de pagamento de IRPJ, CSSL, PIS e COFINS. Segundo a fiscalização, a Empresa autuada utilizava parceiros pessoas físicas inexistentes para distribuir parte de suas receitas e, com isso, reduzir o imposto a pagar. Para tanto, utilizava-se de controles gerenciais apartados que serviam de controle de suas operações, utilizados pela fiscalização para comprovar que a omissão de receitas no caso.

Assim, a fiscalização entendeu que a Empresa utilizou de declarações falsas, atribuindo receitas a parceiros pessoas físicas com o único intuito de reduzir o resultado tributável na pessoa jurídica. No entendimento do fisco, a Empresa praticou diversos atos simulados que devem ser desconsiderados para fins de tributação.

Com base nessas premissas, a fiscalização arbitrou o lucro da Empresa, alegando impossibilidade de calculá-lo, e lavrou o auto de infração para cobrança dos tributos que ela entendeu devidos.

A Empresa afirmou que as pessoas físicas parceiras existem, não havendo qualquer omissão de receita. Segundo a Empresa, o fisco não conseguiu comprovar as suas alegações, tendo apresentado apenas indícios e utilizar as informações existentes para chegar ao resultado previamente pretendido. Além disso, alega que os fiscais se utilizaram de forma ilícita para obter as provas, chegando a intimidar funcionários da Empresa.

O CARF, ao analisar o caso, se debruçou a maior parte do tempo sobre a questão da existência de provas concretas que permitiram a conclusão do fisco. Afirmou que raramente haverá prova documental em casos de simulação, tendo em vista que muitas vezes o pacto é verbal. Assim, os indícios e as presunções são fundamentais para convencimento do julgador.

Assim, o CARF manteve a autuação contra a Empresa, determinando somente que fossem reconhecidos os valores pagos a título de IRPF pelos seus supostos parceiros.

O **Acórdão n. 106-14.720** trata de caso em que foi desconsiderada a personalidade jurídica uma vez que os instrumentos particulares não foram hábeis a comprovar as operações realizadas pela entidade por não serem amparados por instrumentos públicos, bem como por ter restado comprovado que a entidade foi constituída para a prestação de serviços de natureza personalíssima, com previsão de exploração da imagem da pessoa física, cuja obrigação de fazer é intransferível e recai sob a pessoa física do autuado. O acórdão manteve o lançamento, assim como a multa qualificada.

O caso julgado no **Acórdão n. 104-22250** diz respeito a três sócios (pessoas físicas) da Empresa Peroli, que fizeram um acordo de compra e venda de ações com a Empresa CHLCC. Neste acordo, estava prevista a seguinte sequência de atos:

- Os sócios comprariam ações em na Empresa Companhia Roxo (constituída um mês antes da assinatura do contrato de compra e venda acima mencionada) e integralizariam o capital desta com as ações da Empresa Peroli;
- Os sócios comprariam ações da Empresa Roxo de Oliveira e integralizariam o capital desta com ações da Empresa Companhia Roxo;
- A Empresa CHLCC subscreveria ações da Companhia Roxo; e

- Os sócios resgatariam as ações da Companhia Roxo pertencentes à Roxo de Oliveira.

Segundo a fiscalização, os atos dos sócios tiveram o único intuito de simular uma compra e venda e evitar o pagamento de imposto de renda sobre ganho de capital. Por outro lado, a defesa alega que a operação de fato foi uma compra e venda de ações, porém estruturada em negócios jurídicos indiretos (*step by step transaction*) o que não configuraria ilícito, uma vez que é permitido que os contribuintes organizem os seus negócios de forma a evitar o pagamento mais oneroso de tributo.

No acórdão em análise, o CARF se posicionou de forma contrária ao contribuinte. Segundo o tribunal administrativo, o contribuinte teria adotado esta estrutura de negócio para tentar conceder uma aparência diversa às operações de compra e venda, para se eximir do pagamento de tributo. Assim, no entendimento do CARF, o contribuinte teria praticado simulação, o que é vedado pelo parágrafo único do artigo 116 do CTN.

“A questão essencial aqui é que, no caso concreto, a Recorrente não fez uma opção entre dois negócios jurídicos distintos, escolhendo a mais benéfica, como insistentemente argumenta ter feito. O negócio jurídico efetivamente praticado sempre foi a alienação da participação societária mediante compra e venda, sendo as chamadas operações sucessivas meros atos dissimuladores dessa compra e venda.

O que houve foi um conjunto de atos preordenados, acordados previamente entre as partes, comprador e vendedores, com o único propósito de conferir à operação de compra e venda uma feição diversa, de mudar-lhe a aparência. É dizer, a substância do negócio, a vontade que o determinou, sempre foi a de realizar a compra e venda da participação societária, sendo evidente o descompasso entre essa vontade e a sua declaração; entre a substância do negócio jurídico e a aparência que se procurou conferir a ele.

Ora, é essa, precisamente, a situação caracterizadora da simulação, mais especificamente da simulação relativa. Embora esses conceitos sejam amplamente conhecidos, é útil, para maior clareza dos fundamentos aqui expendidos, explicitá-los, o que faço recorrendo à conceituação às lições de Silvio de Salvo Venosa, pela clareza e precisão, a saber:”

Nesse sentido, o tribunal entendeu que os negócios jurídicos sucessivos não expressam a real vontade das partes, uma vez que, embora tenham forma, lhes falta conteúdo. É com base nesta assertiva que o CARF afirmou que os atos praticados pelos sócios são série organizada de cláusula, condições e declarações não verdadeiras, tornando nulo o negócio jurídico, nos termos do artigo 167, II do Código Civil.

O que comprovaria, neste caso, a existência da simulação seria o próprio contrato de compra e venda de ações, firmado entre os sócios e a Empresa CHLCC, de acordo com o acórdão em questão. E isso porque as partes teriam acertado tudo com antecedência, o que comprovaria que todos os atos são “meros fingimentos, posto que suas declarações, termos e cláusulas não traduzem compromissos reais e, portanto, são falsos, na linguagem do Código Civil.”

No **acórdão n. 101-96.072** é julgado auto de infração para cobrança de débitos de IRPJ e CSLL da Empresa Marcopolo S.A. Segundo consta na decisão, Empresa Marcopolo S.A teria deixado de contabilizar rendimentos auferidos em aplicações financeiras e, conseqüentemente, não teria recolhido IRPJ e CSLL sobre este montante.

A Empresa afirma que deixou de contabilizar os rendimentos em razão de instrumento de compromisso de cessão de crédito firmado com a controlada MVC Componentes Plásticos LTDA., o qual transferia todo o direito de crédito daquela aplicação à sua controlada em comento.

A falta de pagamento de IRPJ e de CSLL decorre do fato de que a controlada acumulava prejuízo e, desta forma, não recolhia os tributos mencionados no auto de infração. Segundo a Empresa, ela teria cedido o direito ao crédito em razão da crise que afetava a sua controlada, que precisava de investimentos para manter sua atividade.

A fiscalização entendeu que a cessão do direito apenas ocorreu formalmente, uma vez que a Empresa Marcopolo S.A teria realizado toda a operação financeira com o banco e, inclusive, se aproveitou da restituição do IRRF quando recebeu o depósito do resgate do título. A fiscalização inclusive acusou a Empresa Marcopolo S.A de assinar contrato com data retroativa.

O **acórdão n. 101-96.072** entendeu que Empresa não conseguiu provar a veracidade do negócio jurídico firmado. Segundo o acórdão, a alegação da Empresa de necessidade de investimentos na sua controlada era falsa, uma vez que a aplicação financeira ficaria indisponível durante 8 meses. Assim, se a controlada precisava de investimentos e a aplicação financeira ficaria indisponível, a justificativa de motivação econômica para a operação não existiria.

O acórdão considerou ainda que o contrato firmado entre a Empresa e a coligada não tinha firma reconhecida o que, segundo a decisão, não comprovaria que o contrato tenha sido firmado antes da ocorrência dos rendimentos. Além disso, afirmou que a Empresa foi a única possuidora da disponibilidade econômica da aplicação financeira, tendo em vista que ela teria sido a beneficiária do resgate e, ainda, se aproveitou da restituição do IRRF.

Outro argumento utilizado neste julgamento foi o de que a Empresa teve o único objetivo de deixar de pagar o tributo devido, ou seja, de economia tributária, utilizando uma controlada que acumulava prejuízo e, por isso, não estaria sujeita à incidência do tributo. Confira trecho do acórdão sobre esse ponto:

“Diante do exposto, conclui-se que todos os atos praticados pela Recorrente se deram com o intuito único de promover a economia tributária através do não recolhimento dos tributos devidos, incidentes sobre os rendimentos auferidos com a aplicação financeira, razão pela qual devem ser descaracterizados, exclusivamente para efeitos fiscais, a fim de sejam mantidas as exigências tributárias constantes dos autos de infração.”

O **Acórdão n. 101.96.066** analisou operação de permuta que foi considerada pela fiscalização como compra e venda simulada. Conforme consta na decisão, o sócio da Empresa Marambaia aumentou o capital social desta empresa e subscreveu com cotas da sociedade Pactual Participações Ltda. Em seguida, a Empresa Marambaia vendeu ações de sua própria emissão para a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda.

Considerando essas duas operações, a Empresa Marambaia firmou contrato de permuta com a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda. no qual a primeira deu em permuta, sem torna, as quotas da sociedade Pactual Participações Ltda.; e recebeu da segunda as ações que havia emitido. A descrição passo a passo das operações que foram analisadas pelo CARF facilitam o entendimento:

- a) Empresa Marambaia teve aumento de capital mediante a subscrição de ações da sociedade Pactual Participações Ltda.;
- b) Empresa Marambaia vende ações de sua própria emissão para a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda.;
- c) Empresa Marambaia deu em permuta, sem torna, as ações da sociedade Pactual Participações Ltda. e, em contrapartida, recebeu as ações que havia emitido para a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda.

A fiscalização caracterizou a operação de permuta como simulada, com o intuito de disfarçar uma operação de compra e venda de participações. Assim, autuou a Empresa Marambaia pela omissão de receita de venda, com a consequente cobrança de IRPJ e CSLL sobre a receita omitida e aplicação de multa de 150%.

A Empresa Marambaia se defendeu afirmando que negócios privados não poderiam ser desconsiderados pelo fisco federal para fins de tributação, especialmente porque todos os negócios jurídicos foram lícitos, com forma prevista em lei e praticados com a observância das normas que regem o Direito Público e o Direito Privado.

Ainda no entendimento da Empresa, os seus atos foram praticados de forma a gerar uma economia tributária, mas que devem ser considerados como elisão fiscal, mas não evasão fiscal. E isso pode ser comprovado porque os atos foram praticados anteriormente à ocorrência do fato gerador dos tributos, afastando, assim, a imposição feita pelo fisco federal.

Ao analisar o caso, o CARF afirmou, de início, que a prática de atos anteriormente à ocorrência do fato gerador não é a única condição para se caracterizar determinada operação como elisão, em vez de evasão fiscal. Para o CARF, seria necessária ainda a prática de atos efetivamente existentes, não apenas formalmente revelados em papel. Em outras palavras, a existência ou não de prática de atos simulados também impede a caracterização como elisão fiscal.

No entendimento do CARF, as operações praticadas pelas empresas Marambaia e Lidô Participações e Serviços Ltda. devem ser entendidas como compra e venda simulada na forma de permuta. O CARF afirmou que foram praticados negócios jurídicos sucessivos de compra e venda de ações em tesouraria seguida de permuta de ativos dissimulando o verdadeiro negócio jurídico praticado, qual seja, compra e venda das ações da sociedade Pactual Participações Ltda. Confira-se trecho da decisão sobre este ponto:

“É inquestionável que o verdadeiro negócio jurídico praticado, dissimulado por operações estruturadas em seqüência, de compra e venda de ações em tesouraria seguida de permuta sem toma, foi a compra e venda das quotas da Pactuai Participações S.A. Este o verdadeiro negócio desejado, que foi ocultado pelos negócios jurídicos ostensivos.

Não socorre a Recorrente a alegação de que as operações poderiam, no máximo, constituir negócio jurídico indireto. É que, mesmo praticando formas jurídicas válidas, o negócio indireto pode ser simulado. E para representar elisão fiscal lícita, e não evasão fiscal, o negócio jurídico indireto, deve ser verdadeiro”.

O que reforçou o entendimento do CARF foi o fato de que houve uma proximidade temporal dos atos praticados, tendo em vista que entre o aumento de capital da Empresa Marambaia até a permuta com a empresa Lidô Participações e Serviços Ltda. transcorreram 4 dias. Além disso, houve disparidade entre o valor pago nas ações e o ativo da Empresa Marambaia, o que, no entender do CARF, ajuda a caracterizar a simulação da operação.

Consta ainda na decisão que, em sustentação oral, o advogado da Empresa Marambaia argumentou que, se fosse considerada simulação, a legitimidade passiva do tributo seria do sócio (pessoa física) da Empresa, tendo em vista que ele é quem teria iniciado a prática do ato de simulação.

O CARF afastou tal possibilidade por entender que o ato praticado pelo sócio foi verdadeiro e de fato ocorreu, com o aumento de capital e a subscrição de ações da sociedade Pactual Participações Ltda.. Para o tribunal administrativo, a simulação se deu nas duas operações consequentes, uma vez que estaria nítido que a Empresa Lidô Participações e Serviços Ltda. jamais quis investir efetivamente na Empresa Marambaia.

O **Acórdão n. 102-48.620** trata de caso em que pessoa jurídica brasileira autuada remeteu recursos ao exterior a título de pagamento de títulos. Entretanto, a autoridade fiscalizadora apontou a inexistência de tais títulos e destacou que a autuada não apresentara os contratos que teriam sido firmados com empresa sediada no exterior, relativos a essas operações.

O acórdão em análise entendeu pela existência de um *“motivo simulatório no caso concreto: permitir que o pagamento de títulos justifique a remessa “sem causa” de valores ao exterior.”* O julgado asseverou que se trata de hipótese de “falsidade ideológica” com o intuito de modificar as características essenciais da remessa realizada, afastando, por simulação, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

“Nos termos do acórdão em tratamento, a simulação teria como base: “i) o caráter fictício da operação por meio da qual, em circunstâncias atípicas, é assegurada a remessa de significantes valores ao exterior, sem prestação de garantias por parte de quem recebeu os recursos ou de comprovação da existência do título que vendeu; (ii) não é negocialmente justificável a ausência de outros cuidados para se assegurar se os títulos existiam ou não, se era regular ou não a sua existência.” Acrescentou ainda: “(iii) o fato de as pessoas adquirentes dos títulos e, por conseguinte, supridoras dos recursos à Recorrente (autuada) serem empresas de fachada, como revelado pela fiscalização, e de nenhum dos ‘compradores’ finais dos ‘títulos’ terem se insurgido contra a Recorrente, que não cancelou uma venda sequer; (iv) o fato de a Recorrente ter agido em conluio com sua controlada e com os adquirentes de títulos no Brasil.”

Dessa forma, o acórdão destaca que os fatos indicados demonstram a simulação realizada uma vez que, analisados conjuntamente, revelam a construção artificial da compra e venda dos títulos, de modo que não fossem tributados os valores remetidos ao exterior.

Destarte, o acórdão manteve o lançamento do IRRF à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61 da Lei 8.981/1995, assim como a multa qualificada.

O **Acórdão n. 106-16.837** trata de caso em que as autoridades fiscais apontaram a omissão de receitas por pessoa física, decorrentes de rendimentos do trabalho, rendimentos recebidos do exterior, bem como a omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito mantidas em instituição financeira, em relação aos quais a autuada não comprovou a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Ainda, conforme destacado em acórdão, pessoa física teria criado empresa e realizado procuração em causa própria e, logo na sequência, adquirido dois imóveis, revogando, no ano seguinte, os poderes outorgados em procuração. O acórdão aponta que, dada a proximidade das datas dos fatos, resta evidenciado o escopo de efetivar as transações imobiliárias, ocultando, assim, um acréscimo patrimonial a descoberto, oriundo de recurso de origem não declarada.

O acórdão entendeu que o negócio oculto configurou simulação e que a sociedade constituída se confunde com o próprio contribuinte, sendo que a interposição de sociedade evidenciou a prática de ato fictício para fins de encobrir o negócio real.

Dessa forma, foi mantido o lançamento do crédito tributário relativo a imposto de renda assim como a multa de ofício.

O **Acórdão n. 105-17.084** trata de caso em que a autuada utilizava as sociedades vinculadas com sede em Ilhas Virgens Britânicas e no Uruguai, para intermediar formalmente negócios que, na essência, corresponderiam a operações diretas entre a autuada e seus importadores finais.

Dessa forma, a autuada efetuava venda de produtos para empresas controladas no exterior, mas realizava a remessa física das mercadorias para um comprador ou importador final, sem passar pelas intermediárias. Ainda, segundo o relatório fiscal, as empresas com sede nas Ilhas Virgens Britânicas e no Uruguai trabalhariam como “centrais de refaturamento” no exterior, com consequente evasão fiscal. A autoridade fiscalizadora assim elucidou:

“Refaturamento é o uso de uma corporação offshore para agir como uma intermediária entre uma empresa nacional e seus clientes no exterior. Os lucros dessa operação intermediária e a operacionalização dos negócios no país permitem a transferência de parte ou de todo o lucro nas transações para a corporação offshore”.

O acórdão em análise apontou a omissão de receita caracterizada pelo subfaturamento decorrente de simulação de intermediação de terceiras empresas, destacando que o subfaturamento se deu em relação à verdadeira operação realizada, qual seja, a exportação de seus produtos para os denominados destinatários finais, uma vez que não ocorreu intermediação de suas controladas.

O acórdão afastou o lançamento referente ao IRRF imposto com base na ocorrência de suposto pagamento sem causa, uma vez que inexistente a movimentação física de valores por parte da autuada, sendo que os recursos tidos como provenientes de omissão de receitas resultam de pagamentos feitos no exterior pelos destinatários finais das mercadorias às controladas da autuada. Entretanto, foi mantido o lançamento referente aos tributos IRPJ e CSLL, assim como a multa qualificada.

O **Acórdão n. 1301-11.810** trata de caso em que a autuada e grupo de origem norueguesa, teriam se associado com o fim de transferir ao grupo norueguês, a produção e comercialização de “papel jornal” até então pertencente a autuada. A autuada, por intermédio de suas controladas, adquiriu uma holding e em momento posterior promoveu um aumento de capital no montante de R\$ 3.250.900,00, integralizando bens e direitos.

Conforme descrito no acórdão, cerca de 30 dias após o mencionado aumento de capital na holding, o grupo norueguês, por meio de sua controlada, realizou nova subscrição e integralização de capital na holding no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

Posteriormente, a autuada retirou-se da sociedade da holding, mediante o cancelamento de suas ações e recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva integralizados pelo grupo norueguês.

O acórdão entendeu que a operação foi simulada, elucidando que na simulação há declaração não verdadeira, sendo certo que a falsidade reside na declaração das partes as quais pretendiam o afastamento da tributação sobre o ganho de capital.

Na sequência, apontou que a autuada pretendeu transferir ao grupo norueguês toda a estrutura de produção do chamado “papel jornal” e o fez por meio de expediente impregnado de falseamento da declaração de vontade, eis que as partes estabeleceram para tanto, negócio jurídico no qual exteriorizavam a vontade de se associar, sendo que a retirada quase imediata da autuada revelou a real vontade das partes.

Dessa forma, uma vez reconhecida a simulação e desconstituídos os efeitos do ato considerado simulado, foi mantido o lançamento dos tributos IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital.

O Colegiado divergiu do voto do Relator apenas para manter a multa qualificada e os juros moratórios incidentes.

O **Acórdão n. 1302-001.056** trata de caso de vendas de ações de emissão da própria pessoa jurídica, mantidas em tesouraria, para pessoa jurídica do mesmo grupo econômico. A fiscalização entendeu que o real motivo da estruturação da operação era fugir da tributação do ganho de capital aproveitando-se da isenção veiculada pelo disposto no artigo 422 do Decreto n. 3.000/1999 - RIR, pois não havia qualquer outra necessidade ou obrigação que impusesse o tratamento como ações em tesouraria.

Ainda, o acórdão tratou de questão referente à omissão de receitas, fundamentada na ausência de comprovação da origem de conta-corrente de passivo.

Na análise das questões impostas, o acórdão destacou o curtíssimo lapso temporal entre as etapas (as ações em tesouraria foram vendidas cinco dias após a sua aquisição), bem como a situação final igual à inicial.

Assim, apontou a falta de substrato econômico para a operação intragrupo, bem como que as declarações de vontade da operação não são verdadeiras:

“as declarações de vontade estampadas nos atos societários que definiram a aquisição de ações e sua manutenção em tesouraria e a alienação de 80% destas à Aerosystem não são verdadeiras, maculando o ato societário que as

veicula. Individualmente, em cada ato societário, o quadro societário vai decidindo que a empresa: deve comprar; noutra que a empresa deve vender 80% do que comprou; depois que quer que a empresa seja incorporada pela que comprou; depois que quer que a empresa que comprou incorpore a que vendeu. Mas, vistos eles de uma só vez, percebe-se que as vontades individuais não são verdadeiras, já que volta-se ao 'status quo ante', com exceção de um detalhe: tributo foi economizado. Assim, e somente assim, descobre-se a declaração de vontade que faltou: o desejo de alienar ações sem pagar tributo sobre o ganho de capital.”

O acórdão deu provimento parcial ao recurso para: manter o lançamento efetuado em razão de venda de ações de emissão da própria pessoa jurídica, mantidas em tesouraria, assim como a multa qualificada: afastar o lançamento relativo à omissão de receitas.

O Acórdão n. **1402-001.472** analisou a autuação da Empresa Cardeiros Participações S.A., posteriormente denominada como Organizações Globo Participações S.A., por ausência de pagamento de IRPJ e de CSLL em decorrência da falta de contabilização de ganho de capital em alienação de investimento. Narra o acórdão a seguinte sequência de fatos:

- (i) Empresa Zenit detinha 99,7% das quotas da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda., sendo que as demais cotas eram detidas pelos sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho;
- (ii) Os sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho celebraram com a Ancar IC S.A. contrato no qual se comprometiam a vender 100% das quotas de capital da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda.. Como os sócios também se comprometeram a possuir 100% das quotas da Empresa até a data estipulada como fechamento da operação;
- (iii) A Empresa Zenit realizou cisão parcial e transferiu a participação na Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda. para a sua controladora, a Empresa Cardeiros Participações S.A.;
- (iv) A Empresa Cardeiros Participações S.A. realizou redução de capital e transferiu as quotas da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda. para seus acionistas, (a) RIM 1947 Participações S/A, controlada em 99,99% pela pessoa física Roberto Irineu Marinho; (b) JRM 1953 Participações S/A, controlada em 99,99% pela pessoa física João Roberto Marinho; e (c) ZRM 1955 Participações S/A, controlada em 99,99% pela pessoa física José Roberto Marinho;
- (v) As três empresas acima citadas também realizaram redução do capital e transferiram as quotas da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda. para os seus sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho.

Desta forma, os sócios Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho puderam concluir a operação feita com a Ancar IC S.A. de venda de participação da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda., tal como previsto anteriormente.

A fiscalização entendeu que os negócios jurídicos realizações não tiveram nenhuma motivação ou propósito comercial para todas as partes envolvidas e, sendo o único objetivo deixar de pagar imposto de renda a título de ganho de capital. Com isso, o

auto de infração exige IRPJ e CSLL sobre a diferença positiva entre o valor pago pela Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda. e o valor contábil registrado na Empresa Cardeiros Participações S.A..

A defesa afirmou que não procedia a alegação da fiscalização, uma vez que existiam outros motivos para que as operações ocorressem que não apenas a economia fiscal. Neste sentido, afirmou que a Ancar IC S.A. não tinha interesse em algumas atividades imobiliárias realizadas pela Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda.. Além disso, afirmou que a empresa compradora tinha relacionamento direto e de confiança com Roberto Irineu Marinho, João Roberto Marinho e José Roberto Marinho de modo que a sua exigência era de que o negócio fosse celebrado com as pessoas físicas. Como consequência, as pessoas físicas ficaram responsáveis por apresentar todas as garantias do negócio e ainda por qualquer contingência passada da Empresa São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda..

Por fim, argumentou ainda que, mesmo que se admita que não havia propósito negocial, tanto a operação via pessoa jurídica quanto a operação via pessoa física são lícitas e válidas. Assim, os contribuintes podem fazer a opção fiscal mais vantajosa que signifique economia tributária.

O CARF entendeu que, de fato, o auto de infração não deveria ser mantido. Sustentou que não cabe ao fiscal desconsiderar negócios jurídicos legítimos firmados pelos contribuintes sem apoio em lei para tanto. Afirmou que é plenamente viável em nosso ordenamento a realização de negócio jurídico indireto, podendo o contribuinte escolher alternativa que importe redução da carga tributária. Apenas é vedado ao contribuinte utilizar-se de operações que mascarem a transação pretendida (operações simuladas), ocultando a realidade por formas artificiosas.

Assim, no caso concreto, o CARF afirmou que não houve qualquer transação meramente formal, tendo em vista que as operações realizadas modificaram substancialmente e patrimonialmente grupo econômico. Assim, não há qualquer registro de documentos falsos, inidôneos ou fraudes que justificassem operação de simulação.

Além disso, o CARF afirmou que não existiram apenas motivadores de economia fiscal, mas também negociais. Contudo, ainda que não fosse esta a situação, ao contribuinte também é permitido a opção fiscal que lhe seja mais vantajosa, desde que as operações sejam todas feitas de acordo com a lei.

Por estas razões, o CARF decidiu favoravelmente ao contribuinte e afastou a exigência de IRPJ e CSLL no caso.

O **Acórdão n. 1302-001.330** trata de caso de operação “casa separa”. Em linha com o acórdão, ocorre a operação “casa separa” quando o possuidor de determinado ativo (no caso concreto, participações societárias) resolve dele se desfazer. Entretanto, em vez de aliená-lo em simples operação de compra e venda, com a apuração de ganho de capital, estrutura complexa alterações societárias com a entrada de novo sócio com recursos financeiros e posterior retirada de sócio, de tal forma que o resultado final é que o “novo sócio”, o qual havia ingressado na sociedade com recursos financeiros, nela permanece com o ativo, objeto de alienação, sendo que o “antigo sócio”, até então dono do ativo, retira-se da sociedade com recursos financeiros.

Nesse contexto, o ativo é transferido como se tivesse sido efetuada operação de compra e venda sem a apuração de ganho de capital. Na sequência, o acórdão justifica o nome da operação, consignando que nunca houve qualquer intenção de constituir uma sociedade, sendo que os sócios já sabiam de antemão que nunca haveriam de explorar um negócio de forma conjunta.

No caso em comento, os membros da 3ª Câmara, pelo voto de qualidade, negaram provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento e a multa qualificada.

O voto vencido destacou, pela análise de acórdão já proferidos pelo CARF, o Conselho leva em consideração três requisitos para qualificar as operações “casa separa”: (i) tempo decorrido: entre a entrada dos investidores e saída das autuadas as operações sempre se davam em algumas horas ou poucos dias; (ii) condições: as operações eram sempre resolutivas, sem possibilidade de arrependimento; (iii) negócio feito entre as mesmas partes: invariavelmente os negócios se dão entre empresas privadas e do mesmo grupo econômico; (iv) motivação: a motivação sempre é exclusivamente tributária, pois havia a justificativa jurídica mais simples e direta como a venda.

Nos termos do voto vencido, não existe semelhança entre o caso em tratamento e aqueles que o CARF julgou ser uma operação simulada – “casa separa”.

Por outro lado, o voto vencedor destacou que, em se tratando de operações deste tipo, não é necessária a pactuação de negócios entre partes vinculadas, sendo até comum que as partes não possuam qualquer vínculo. Consignou, ainda, que a complexa operação societária nunca pretendeu admitir novo sócio ou investidor, mas tão somente fazer com que as participações societárias fossem transferidas para outra parte, restando claro o descasamento entre a vontade aparente e a vontade real das partes e a simulação com intuito de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo.

4.1. Conclusões parciais

Nas decisões analisadas, é possível notar a importância que, ao longo dos anos, ganhou a análise dos objetivos, da causa dos atos.

Se, no passado, a análise se restringia aos atos individualmente praticados, sem tomar em conta os objetivos das partes e as repercussões econômicas dos atos, as decisões vistas neste tópico indicam claramente a necessidade de esclarecer aos julgadores a causa dos atos praticados, tal como ocorreram.

5. Planejamento tributário e propósito negocial¹⁸⁵

Este capítulo tem por objetivo tratar de acórdãos proferidos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) acerca do conceito de substância econômica e seu impacto para o reconhecimento da regularidade de planejamentos tributários. Para tanto, os acórdãos ns. 107-07596, 1401-00155, 9202-01.194, 3403-002.519, 1202-001.076, 1202-001060 e 2202002732 foram selecionados pelo Grupo de Pesquisa responsável pela redação desse artigo.

185. Com a colaboração de Antonio Carlos Guidoni Filho.

Nos casos referidos, a Fiscalização entendeu que a ausência de propósito que transcenda a economia de tributos conduziria necessariamente à conclusão de que o negócio jurídico está desprovido de propósito negocial que o justifique e o fundamente, ensejando, assim, a autuação dos contribuintes para o lançamento do crédito tributário por suposta simulação de atos, utilização de negócio jurídico indireto, ou, ainda, abuso de direito.

Da leitura cronológica dos textos selecionados, verifica-se que, em um primeiro momento, algumas decisões admitiram que o propósito (das operações realizadas) fosse estritamente fiscal, tanto é que as decisões e defesas dos contribuintes seguiam a linha de que não haveria vedação legal para estruturar uma operação unicamente com o fim de economizar em tributos. Em momento posterior, contudo, os acórdãos refutaram essa premissa e passaram a adentrar na análise de existência (ou não) de propósito negocial, passando a ter este o condão de, caso presente, validar o planejamento, e, caso ausente, invalidá-lo. Ou seja, sob essa orientação, a economia tributária deveria ser sempre mero reflexo ou consequência do conjunto de operações, e não o seu fim. Os acórdãos, via de regra, preocupam-se com a análise das particularidades do caso concreto e, nelas, buscam encontrar “propósito negocial”. Não se percebe, nos acórdãos selecionados, preocupação com a fixação de standard de comportamento para nortear a conduta dos contribuintes em situações análogas.

O **Acórdão n. 107-07596** trata da operação denominada “incorporação às avessas”, por meio da qual uma pessoa jurídica, normalmente contumaz geradora de lucros, é incorporada por outra (pessoa jurídica) que possui enorme estoque de prejuízos fiscais passíveis de compensação (com eventuais lucros futuros). A legislação tributária em vigor veda a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais originários da empresa incorporada pela pessoa jurídica incorporadora, mas naturalmente não impede que prejuízos fiscais da empresa incorporadora sejam compensados com lucros gerados pela absorção das atividades da empresa incorporada.

Em que pese não tenha tratado especificamente sobre o conceito de propósito negocial, o acórdão referido adotou a premissa de que não haveria vedação em lei para que uma operação fosse estruturada visando única e exclusivamente reduzir custos tributários (no caso, via aproveitamento de prejuízos fiscais). Segundo o acórdão, seria permitido ao contribuinte realizar tudo aquilo que não fosse vedado pela lei¹⁸⁶.

O **Acórdão 1401-00155**, por sua vez, versa sobre a chamada operação “casa-separa”. Nessa hipótese, uma pessoa jurídica que pretende alienar ativos (no caso, participação societária) e outra (pessoa jurídica) que intenta compra-los constituíram uma terceira empresa, de duração efêmera, cujo capital foi composto pela participação societária a ser “vendida” (contribuídos pela “alienante”) e por dinheiro (em montante proporcional ao “preço” do ativo). Em curto espaço de tempo, essa terceira sociedade foi cindida para que houvesse a saída da “alienante”, carregando consigo o “preço” da

186. Nada obstante entendesse desnecessária para a solução do caso, o acórdão afirmou que seria possível identificar propósitos específicos além dos fiscais, notadamente a eficiência comercial e a economia de despesas administrativas, o que ocorreria em praticamente todas as operações de incorporação de sociedades. Nesse sentido, “*não é necessário nenhum grande esforço para se concluir que a empresa resultante da operação, em termos empresariais, ganhou eficiência e reduziu custos, sobretudo aqueles custos que são inerentes ao simples fato de existência da sociedade empresarial*”.

participação societária. A consequência jurídica dessa operação foi ilidir a tributação por ganho de capital na alienação de bens.

Assim como a Fiscalização, o acórdão entendeu que essa sequência de operações societárias não teria propósito negocial além da economia de tributos, o que permitiria a desconconsideração, para fins tributários, dos negócios jurídicos formalmente praticados pelas partes, em virtude de alegado abuso de direito. Ainda segundo o acórdão, a operação deveria ser tributada de acordo com sua efetiva materialidade, no caso, como se compra e venda fosse, ensejando a apuração de ganho de capital (para a alienante) e respectiva tributação pelo IRPJ e CSLL. Afastou-se a qualificação da penalidade de ofício aplicada (imposta sob acusação de dolo), sob o fundamento de que o contribuinte tinha convicção, no momento dos atos praticados, que realizava negócios jurídicos lícitos, não havendo que se falar em dolo, portanto.

Já na situação analisada pelo **Acórdão n. 9202-01.194**, o contribuinte, pessoa física, constituiu empresas no exterior para evitar a tributação de dividendos recebidos de outra pessoa jurídica, a qual passou a ser investida das empresas constituídas. Tais empresas foram constituídas apenas para receber os dividendos de empresa controlada no exterior e, em seguida, deixaram de existir. Assim como no caso anterior, o acórdão descon siderou, para fins tributários, os efeitos dos negócios jurídicos formalmente praticados, sob alegação de que estes (atos) tiveram apenas o propósito de viabilizar a economia de tributos (no caso, da tributação dos dividendos se estes tivessem sido recebidos diretamente pelo contribuinte, pessoa física). Destacou-se a regularidade formal dos atos praticados pelo contribuinte, quando considerados isoladamente, um a um, mas se relevou o fato de que, quando vistos em conjunto, não mostravam a realidade alegada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, afirma o voto condutor que *“no que se refere aos atos isoladamente, todos estão perfeitamente formalizados; tomadas um a um encontram validade. Essa característica de forma é importante para convencer o observador de que a aparência e realidade coincidem; mas, convence o ‘miope’, aquele que ao enxergar somente de perto só vê as partes e não o conjunto com um todo. Em conjunto, a obra é transvestida”*.

O **Acórdão n. 3403-002.519**, por sua vez, analisou a regularidade da segregação de atividades comerciais em relação (a atividades) industriais de uma pessoa jurídica, com implicação na tributação do produto industrializado pelo PIS monofásico. Em que pese não tenha mencionado expressamente que a organização das atividades pelo sujeito passivo continha fundamentos econômicos próprios além do aspecto tributário, o acórdão assevera que, sendo a tributação um fator relevante na economia, uma decisão pautada por fins fiscais é legítima, porque, em última análise, é uma decisão pautada em redução de custos, o que é algo a ser observado pelas empresas e seus gestores. Afirmou-se, no acórdão, que políticas tributárias têm o condão de induzir comportamentos nos contribuintes. Desse modo, a criação do PIS monofásico induziu um comportamento natural de segregação, o que, por si só, justificaria a operação praticada pela pessoa jurídica. Neste sentido, o voto do relator afirma que *“a manobra tributária do Governo, de implementar a incidência monofásica – pretendendo concentrar a carga tributária de toda a cadeia econômica em apenas uma de suas fases – ignorou a atualidade dos mecanismos de arranjo econômico e a reação natural dos agentes econômicos na reestruturação do âmbito de sua atuação no mercado”*.

Partindo da premissa de que devem ser desconsiderados os efeitos de operações que não tenham propósitos econômicos próprios além da economia tributária, o **Acórdão n. 1202-001060** rejeitou a possibilidade de o contribuinte utilizar-se de prejuízos fiscais provenientes de empresa incorporada, ante a caracterização da denominada “incorporação às avessas”. Segundo o acórdão, não haveria fundamento econômico no caso para a incorporação de empresa superavitária por empresa deficitária, sendo a única razão para tal (incorporação) o aproveitamento de prejuízos fiscais. Reforçaria essa alegação (de ausência de propósito negocial) o fato de que a empresa incorporadora, após a incorporação, ter adotado predominantemente o objeto social da própria pessoa jurídica incorporada. Conclui o acórdão que *“é evidente que o conjunto de operações descritas no presente processo foi articulado, dolosamente, pela recorrente em conjunto com outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, com o único propósito de criar, formalmente, uma situação que reduzisse a tributação sobre os lucros do grupo”*.

O **Acórdão n. 1202-001.076** analisou outra operação denominada de “casa-separa”, no qual duas pessoas jurídicas contribuíram com participações societárias para o capital de uma terceira empresa, posteriormente cindida. Como resultado dessas operações, as pessoas jurídicas acima citadas “trocaram” entre si as referidas participações societárias (objeto da conferência de capital). Entendeu o acórdão, na linha dos precedentes anteriores, que não basta que os negócios jurídicos realizados pelo contribuinte tenham respaldo legal em tese, quando considerados isoladamente. Para que sejam oponíveis ao Fisco, tais negócios devem representar adequadamente a intenção externada pelo contribuinte quando de sua formalização (dos atos). No caso, segundo o acórdão, as pessoas jurídicas não pretendiam constituir e empreender uma nova (terceira) sociedade. A sequência de operações societárias teria materializado situação de permuta de ações que, como tal, deveria ser tributada (tributação do ganho de capital decorrente de permuta). Em síntese, reitera-se que não se mostra suficiente a licitude (em tese) dos atos realizados, *“tampouco a máxima argumentativa da liberdade empresarial de auto-organização, para legitimar as alternativas escolhidas em uma reestruturação societária, pois estas devem estar providas de causa econômica, de modo que o motivo da reorganização não seja única ou predominantemente de economizar tributos”*. Reconhece a procedência da pretensão fiscal sob o fundamento de que a ausência de propósito negocial em operações (a priori) legítimas praticadas pelo contribuinte permite a desconsideração de seus respectivos efeitos, a fim de que seja procedida a tributação das consequências do negócio jurídico efetivamente praticado pelas partes.

Por fim, em relação ao **Acórdão n. 2202-002.732**, em que foi analisada outra operação de “casa-separa”, parte-se da premissa jurídica de que a tributação deve incidir sobre o negócio jurídico efetivamente praticado pelas partes (que, no caso, seria a venda e compra de participações societárias) e não de acordo com a aparência formal dos atos praticados/declarados. Nesse sentido, diante das particularidades do caso, o acórdão atestou não haver propósito negocial para a sequência de atos praticados pelas partes (constituição de sociedade, integralização de capital com bens e posterior venda das ações por valor majorado, já reconhecido na contabilidade pelo MEP), senão a pretensão de ilidir a tributação (sobre o ganho de capital) na alienação de participação societária. Assim concluiu: *“os fatos desencadeados pelas empresas envolvidas nas*

operações, representam, no meu entendimento, uma série de atos que não guardam qualquer correspondência com a real intenção das partes, porquanto se produziu uma série de documentos envolvendo uma pretensa operação de participação societária, quando na verdade o único objetivo do negócio foi de transferir parte das atividades do recorrente para a empresa adquirente, afastando o ônus tributário”.

6. A imputação de pagamento de tributo na “reclassificação fiscal” decorrente de planejamento tributário¹⁸⁷

Nos casos de lançamento fulcrado em discussão sobre o efetivo ato ou negócio jurídico que deve ser considerado para fins fiscais, com consequente requalificação da situação jurídica apresentada pelo contribuinte, a partir da demonstração da existência de um fato, ato ou negócio que se sobreponha àquele defendido pelo sujeito passivo, tem-se a análise, por vezes e por decorrência, dos efeitos fiscais positivos e, também, eventuais efeitos fiscais negativos. Ou seja, é possível que, na requalificação da situação jurídica, se verifique a possibilidade de imputação dos tributos pagos indevidamente, uma vez que o pagamento dos tributos foi, por princípio, baseado na situação jurídica afastada no lançamento.

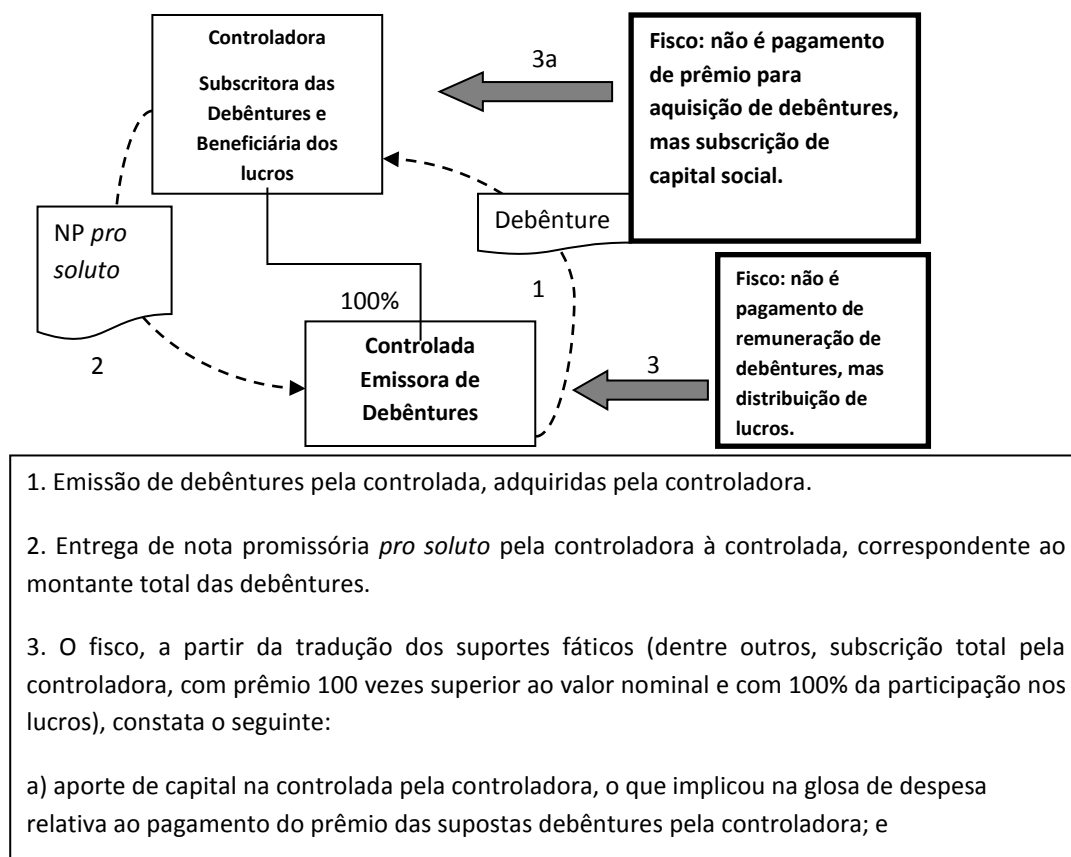
O presente estudo pretende reportar os julgamentos do Tribunal Administrativo Fiscal justamente em relação à possibilidade ou não de imputação dos efeitos de uma reclassificação fiscal de atos jurídicos. Por essa razão que, em relação ao relatório sobre imputação de efeitos, somente foram considerados os casos nos quais foi possível a identificação de tal discussão, acrescentando-se, ainda, menção a acórdãos que versam sobre rendimentos declarados pela pessoa jurídica e imputados à pessoa física, porquanto a imputação é nesses casos tema bastante recorrente, a despeito de que tais casos são objeto de capítulo específico entre os temas pesquisados no vasto estudo sobre a jurisprudência do CARF, constante desse livro, motivo pelo qual não tratados exaustivamente neste relatório.

A possibilidade de aproveitamento, no lançamento de ofício dos valores pagos a título de tributo, antes da ação fiscal e em decorrência de negócio jurídico requalificado, é enfrentada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em duas hipóteses: (i) quando a requalificação não implica alteração do sujeito passivo; ou (ii) quando implica em alteração do sujeito passivo.

Na primeira hipótese, tem-se acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Caso HStern”) que tratou dos efeitos da reclassificação fiscal, descaracterizando a prova do ato jurídico de emissão de debêntures e constituindo fato jurídico diverso. Decidiu-se que as provas reportavam evento jurídico diverso, negando-se o fato jurídico anteriormente apresentado (emissão de debêntures) e, por decorrência, imputaram-se também os efeitos benéficos da requalificação. A questão fática pode ser assim desenhada¹⁸⁸:

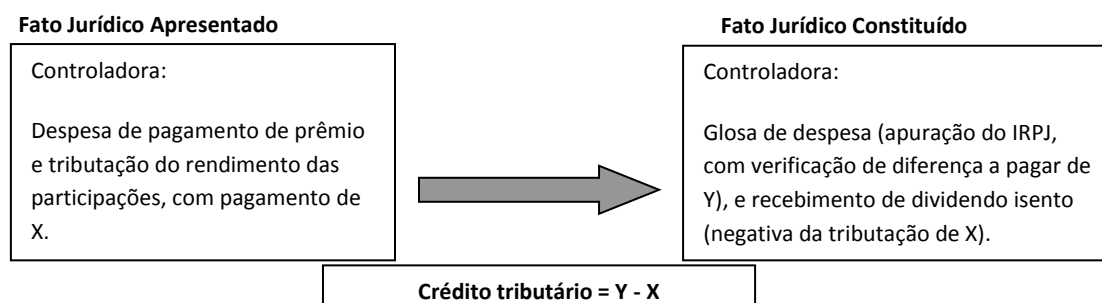
187. Colaboração de Karem Jureidini Dias.

188. Operação referente ao Processo Administrativo n. 18471.000013/2006-00 (acórdão n. 107-09587, sessão de 17/12/2008) e ao Processo Administrativo n. 18471.000009/2006-33 (acórdão n. 107-09.601, sessão de 17/12/2008), ambos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.



Tribunal Administrativo, em ato de revisão, imputou os efeitos da negação da situação jurídica anteriormente apresentada. Considerando que, de acordo com o novo fato jurídico tributário, o que a controladora teria recebido corresponderia à participação nos lucros, e esta não é tributável, o tributo antes recolhido em razão do rendimento de debêntures foi devolvido à controladora na forma de imputação, por meio de dedução do valor tributável decorrente da glosa das despesas de amortização do prêmio por ela pago para aquisição das supostas debêntures.

Ilustramos:



Vale destacar que não se exigiu a observância de qualquer requisito para a compensação ou de prazo de cinco anos contados da data do “pagamento indevido”. Isso porque, nos termos do acórdão tratado, não se trata de compensação, mas, na verdade, de imputação de efeitos próprios da requalificação de fatos jurídicos. De acordo com o respectivo acórdão, em se tratando de imputação de efeitos próprios,

não há que se observar o prazo e os requisitos para compensação, limitando-se o julgador a apurar o montante de tributo que efetivamente deixou de ser pago, tendo em vista o fato jurídico que se entendeu, ao final, comprovado. Vejamos trecho esclarecedor do mencionado acórdão:

“se afastados os efeitos do suposto pagamento de prêmio na subscrição de debêntures e tributados pelo fisco os valores registrados como atribuídos à controladora a título de participação, os valores assim registrados pela beneficiária devem nela ser tratados como lucros recebidos da investida, sem tributação. Se referidos valores foram oferecidos à tributação na beneficiária, porque titulados como rendimentos, devem ser agora deduzidos do valor tributável decorrente da glosa das amortizações do prêmio, independentemente de formalidades, pois não se trata de repetição de indébito ou de compensação de créditos, mas sim de reclassificação dos fatos”¹⁸⁹.

De se verificar que, no exemplo tratado, não houve alteração de sujeição passiva, sendo que a imputação foi efetuada diretamente em relação ao sujeito passivo que, de um lado, procedeu à tributação de rendimentos, a qual, por implicação lógica do lançamento de ofício, foi considerada indevida, e, de outro lado, pertencia o mesmo sujeito como parte em processo administrativo, no qual se averiguava lançamento de ofício, efetuado em relação ao mesmo conjunto de atos jurídicos examinados e requalificados.

Em julgado que também envolve a empresa “HStern” (Acórdão n. 1102-001.228, Sessão de 22/10/2014), relativamente à discussão sobre a emissão de debêntures utilizadas para aumento de capital, decidiu-se que na requalificação de fatos devem ser aplicadas todas as consequências, inclusive na parte em que minimiza a cobrança. Segue abaixo trecho do voto do Conselheiro Relator:

“Não é possível admitir o entendimento do julgador a quo, que afirmou não ser função da Fiscalização refazer a contabilidade do contribuinte, devendo ele solicitar a compensação na forma da legislação de regência. Ora, como os fatos ocorridos foram qualificados de ofício de forma diversa, deve-se aplicar a nova qualificação com todas as suas consequências.

Não é possível se contar a história pela metade, apenas na parte que aumenta a tributação. Ademais, sabe-se não mais ser possível se postular a repetição dos indébitos dos anos de 2007 e 2008. Assim, como os valores pagos para a aquisição das debêntures foram tratados como aumentos de capital, os rendimentos das debêntures, equivalentes a 100% dos lucros da controlada, devem ser considerados como distribuição de lucros à controladora. E nela devem ser considerados como rendimentos isentos, nos termos do art. 10 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcrito:

(...)

Foi esse o entendimento do já citado Acórdão n° 107-09587, que foi assim ementado nessa parte:

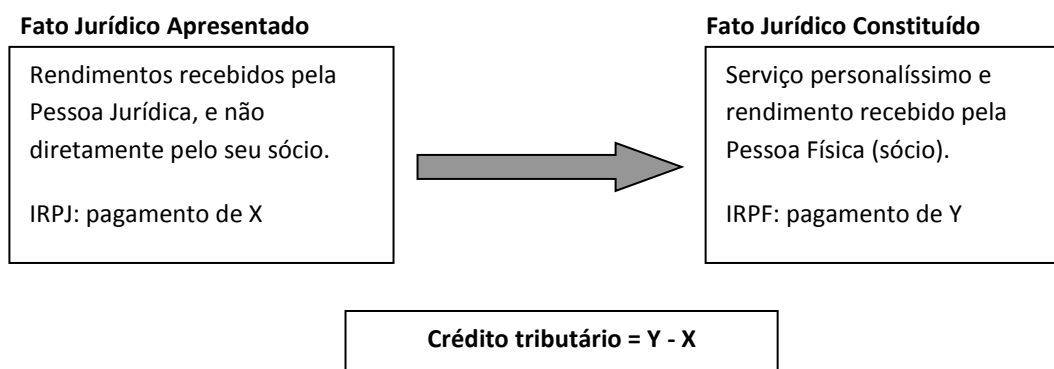
RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO – EFEITOS Se afastados os efeitos do suposto pagamento de prêmio na subscrição de debêntures e tributados pelo fisco os valores registrados como atribuídos à controladora a

189. Trecho do voto do Conselheiro Luiz Martins Valero, prolatado no acórdão n. 107-09.587, sessão de 17 /12/2008, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

título de participação, os valores assim registrados pela beneficiária devem nela ser tratados como lucros recebidos da investida, sem tributação. Se referidos valores foram oferecidos à tributação na beneficiária, porque titulados como rendimentos, devem ser agora deduzidos do valor tributável decorrente da glosa das amortizações do prêmio, independentemente de formalidades, pois não se trata de repetição de indébito ou de compensação de créditos, mas sim de reclassificação dos fatos.

Contudo, não se trata de apenas excluir da tributação os valores pagos pela HSJ Comercial S.A. a título de remuneração das debêntures. Isso porque tais valores correspondem a 100% do lucro líquido da investida antes de qualquer tributação, mas os lucros somente poderiam ser distribuídos após o cálculo e a exclusão do IRPJ e da CSLL. Dessa forma, devem ser excluídos da tributação os valores referentes à remuneração das debêntures após a exclusão do IRPJ e da CSLL sobre eles incidentes. E esses montantes são facilmente obtidos do lançamento do processo n. 12448.728319/2012-75, que, como já mencionado, glosou a dedução das participações dos lucros destinada aos debenturistas relativa ao mesmo período (...).”.

Passamos, então, para a análise da imputação na hipótese em que a requalificação do fato jurídico implica, para fins fiscais, alteração de sujeição passiva. Em diversas oportunidades, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu que a imputação é também possível, ainda que haja, por força da requalificação do fato jurídico, a alteração do sujeito passivo tributário. Quando do julgamento do Processo Administrativo n. 11020.003823/2003-26 (“Caso Felipão”)¹⁹⁰, justamente porque se desconsiderou a prestação de serviço pela pessoa jurídica, atribuindo-a a pessoa física, os tributos por aquela pagos foram imputados para efeito de apuração do crédito tributário decorrente do fato jurídico requalificado, cuja tributação passou então para a responsabilidade da pessoa física. Ilustramos:



190. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Processo Administrativo n. 11020.003823/2003-26, Acórdão n. 106-14.244, sessão de 20/10/2004.

Quanto à transferência de ofício dos rendimentos da pessoa jurídica à pessoa física, uma vez desconsiderada a prestação de serviços pela pessoa jurídica, entendeu o então Conselho de Contribuintes, conforme acórdãos abaixo citados, que se faria possível a imputação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, aos valores devidos pela pessoa física, a quem foram atribuídos os rendimentos. A esse respeito, merece destaque o seguinte trecho do Acórdão n. 104-21.583:

"A lei não proíbe o ser humano de errar, seria antinatural que o fizesse; apenas comina sanções Mais ou menos desagradáveis, segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta tanto para o fisco quanto para o Contribuinte."

Similarmente a esse caso, também foi determinada a imputação dos valores recolhidos pela pessoa jurídica aos valores devidos pela pessoa física nos seguintes acórdãos, nos quais também se constatou a prestação de serviços que se entenderam "personalíssimos", os quais, contudo, teriam sido originalmente tributados pela pessoa jurídica: Acórdão n. 104-18.641 (Sessão de 19.03.2002); Acórdão n. 104-21.583 (Sessão de 24/05/2006), Acórdão n. 106-17.147 (Sessão de 05/11/2008); Acórdão n. 106-14.244 (Sessão de 20/10/2004); Acórdão n. 104-20.915 (Sessão de 11/08/2005), Acórdão n. 2102-002.441 (Sessão de 19.02.2013); Acórdão n. 2202-00.252 (Sessão de 23/09/2009); Acórdão n. 2102-00.447 (Sessão de 04/12/2009) e Acórdão n. 107-08064 (Sessão de 18/05/2005).

Segue tabela com relação dos acórdãos que serviram de base empírica e breve resumo das decisões, na parte relativa à imputação:

Acórdão	Contribuinte	Relator	Tributo	Data de julgamento	Imputação	Decisão
104-18.641	Carlos Roberto Massa ("Ratinho")	Nelson Mallmann	IRPF	19/03/2002	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
106-14.244	Luiz Felipe Scolari	José Ribamar Barros Penha	IRPF	20/10/2004	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
107-08064	CIA AGRÍCOLA EXTREMO SUL	Luiz Martins Valero	IRPJ e outros	18/05/2005	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Física decorrente de contrato de parceria. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica. IRPJ e reflexos: pagamento de Y Crédito Tributário: Y - X
104-20.915	Luiz Felipe Scolari	Pedro Paulo Pereira Barbosa	IRPF	11/08/2005	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
104-21.583	Carlos Roberto Massa ("Ratinho")	Nelson Mallmann	IRPF	24/05/2006	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
106-17.147	Gustavo Kuerten	Giovanni Christian Nunes Campos	IRPF	05/11/2008	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
107-09.587	H Stern Comércio e Indústria S.A.	Luiz Martins Valero	IRPJ e CSLL	17/12/2008	Sim	Fato Jurídico Apresentado Controladora: Despesa de pagamento de prêmio e tributação do rendimento das participações, com pagamento de X. → Fato Jurídico Constituído Controladora: Glossa de despesa (apuração do IRPJ, com verificação de diferença a pagar de Y), e recebimento de dividendo isento (negativa da tributação de X). Crédito tributário = Y - X
2202-00.252	Marcelo Kiremitdjian	Nelson Mallman	IRPF	23/09/2009	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
2102-00.447	Carmem Luiza Conter Ferrão	Giovanni Christian Nunes Campos	IRPF	04/12/2009	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
2102-002.441	Alexandre Eggers Garcia	Núbia Matos Moura	IRPF	19/02/2013	Sim	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPF: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Crédito tributário = Y - X
1102-001.228	H Stern Comércio e Indústria S.A.	José Evande Carvalho Araújo	IRPJ e CSLL	22/10/2014	Sim	Fato Jurídico Apresentado Controladora: Despesa de pagamento de prêmio e tributação do rendimento das participações, com pagamento de X. → Fato Jurídico Constituído Controladora: Glossa de despesa (apuração do IRPJ, com verificação de diferença a pagar de Y), e recebimento de dividendo isento (negativa da tributação de X). Crédito tributário = Y - X

Divergente é o caso do contribuinte Marcio Fernando Boff, julgado em 12.08.2014, no qual a fiscalização reclassificou a distribuição de lucros pela pessoa jurídica como pagamentos de serviços médicos prestados por pessoas físicas, sujeitos ao imposto de renda retido na fonte e considerados como rendimentos tributáveis. Diante disso, o contribuinte pleiteou o reconhecimento de que os pagamentos aos médicos seriam despesas dedutíveis para a pessoa jurídica que, não tendo feito a dedução, pagou IRPJ a maior, ensejando o direito à compensação.

A Segunda Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento não admitiu a imputação, afirmando que a pessoa jurídica apurava IRPJ na modalidade de lucro presumido e, portanto, irrelevante o valor de despesas no cálculo do imposto devido, bem como considerou que a fiscalização reclassificou rendimentos declarados como de pessoa jurídica para rendimentos de pessoa física, asseverando que a imputação só seria admitida na hipótese de reclassificação de rendimentos de pessoa física, declarados como isentos, para rendimentos tributáveis. Pela leitura, depreende-se que a imputação foi negada por não se tratar de confusão entre sujeitos, bem como em razão da inexistência de relação entre a despesa e a apuração do lucro presumido pela pessoa jurídica.

Nada obstante, também por outros motivos verificou-se a existência de julgados que negaram a imputação, conforme tabela abaixo, a qual enumera os casos que serviram de base empírica para análise dos motivos que ensejaram a negativa da imputação pleiteada, nas hipóteses de requalificação do fato jurídico:

Acórdão	Contribuinte	Relator	Tributo	Data de julgamento	Imputação	Operação
104-21.954	Donizete Francisco de Oliveira	Nelson Mallmann	IRPF	18/10/2006	Não	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Decidiu-se pela improcedência do pedido de imputação de tributos pagos, porque o valor tributado foi aquele efetivamente recebido sob a rubrica de lucros distribuídos e não de receita da empresa. Ainda, porque a acusação é de que os pagamentos feitos pela pessoa jurídica foram apenas uma forma simulada de o Contratante, por intermédio de uma interposta pessoa, remunerar o ora recorrente pelos serviços prestados. Ora, a pessoa física, em seu nome, não pode pleitear os impostos apurados, lançados e recolhidos, mesmo que indevidamente, pela pessoa jurídica, a única entidade competente para pleitear a restituição deste indébito é a própria Pessoa Jurídica, na forma
2802-002.809	Antonio Carlos Aguiar Gouveia	German Alejandro San Martin Fernandez	IRPF	14/04/2014	Não	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Serviço personalíssimo e rendimento recebido pela Pessoa Física (sócio). IRPF: pagamento de Y Conforme acórdão, não se admitiu a exclusão dos pagamentos anteriormente efetuados, pois (a) o contribuinte não pediu isto; (b) o ônus da prova é do contribuinte, no entanto, não há comprovação nos autos de que o valor pago pela pessoa jurídica tenha por base os mesmos valores de receitas que estão sendo tributas na pessoa física, ao contrário, a análise por amostra das receitas declaradas aponta divergências; (c) diferente dos precedentes apontados pelo Relator, nestes autos não haveria exclusivamente uma reclassificação de rendimentos de pessoa jurídica, para rendimentos da pessoa física, foi apurada uma omissão de rendimentos; (d) a pessoa jurídica apresentou declaração do Simples, o que envolve não só tributos federais.
2802-002.996	Marcio Fernando Boff	Valmir Sandri	IRPF	12/08/2014	Não	Fato Jurídico Apresentado Rendimentos recebidos pela Pessoa Jurídica, e não diretamente pelo seu sócio. IRPJ: pagamento de X → Fato Jurídico Constituído Pagamento de pró-labore. Rendimentos tributáveis. IRPF: pagamento de Y Não há crédito tributário, pois os rendimentos recebidos pela pessoa física não guardam identidade ou proporcionalidade com as receitas auferidas pela pessoa jurídica

A partir da análise desses casos, com foco na problemática da imputação de tributos pagos sob o negócio jurídico, cuja prova foi requalificada pelo fisco, apuramos pelos julgados que, a despeito de não haver jurisprudência pacificada, muitas decisões possibilitam a imputação quando se trata de mesmo sujeito passivo ou quando ocorre confusão, seja entre os sujeitos, seja no próprio efeito fiscal.

Verificou-se, por outro lado, que, em se tratando de efeitos direcionados a pessoas distintas, e que não impactaria de qualquer forma no ônus fiscal ao final devido pelo sujeito autuado, foi majoritariamente negado o pedido de imputação de pagamentos.

Salientamos, por fim, que em alguns acórdãos, apesar de utilizarem o termo compensação como sinônimo de imputação, não se exigiu a observância do prazo de cinco anos, adotando por premissa que a imputação se reporta ao ajuste no lançamento à época em que efetuado. Outros, ainda, mencionam expressamente que imputação não se confunde com compensação, como no “Caso H Stern” (Acórdão n. 106-27.147).

7. Conclusões

A análise dos 112 (cento e doze) acórdãos pesquisados, mesmo que nem todos tenham sido objeto de comentários nos tópicos acima, demonstra que o tema planejamento tributário é um dos mais controversos no direito tributário brasileiro. A pluralidade de autuações e discussões entre fisco e contribuintes não é a única responsável pela complexidade do tema, contribuindo para tanto o fato de se tratar de um assunto que abrange conceitos cuja interpretação foi drasticamente alterada no decorrer dos anos. Não apenas se sofisticaram os instrumentos e negócios jurídicos no decorrer dos anos, mas também e inclusive os meios para sua realização, com a consequente alteração do modo de interpretação sobre os impactos tributários decorrentes de tais negócios.

Da análise dos acórdãos selecionados pelo Grupo de Pesquisa, devidamente indicados no Capítulo 1 (“Introdução”), extraem-se as seguintes conclusões específicas:

I. Em relação à *forma, substância e negócio jurídico indireto*, ao longo dos anos, nota-se que as decisões do Conselho de Contribuintes / CARF passaram a considerar outros elementos que não somente os aspectos formais das situações que geraram a disputa tributária. Neste sentido, diversas decisões do CARF em um passado mais remoto dizem respeito à análise dos negócios jurídicos com base na forma adotada, sem considerar os aspectos econômicos ou objetivos das partes, ou dando-lhes um papel secundário. A análise se concentrava em verificar se em cada uma das operações ou negócios realizados, respeitou-se ou não os requisitos (formais) estabelecidos em lei.

A análise dos efeitos, inclusive econômicos, dos negócios, que, até o final dos anos 90 e início dos anos 2000, eram rechaçadas, passaram a ser mais frequentes nas decisões. Ao considerar esses outros elementos, o tribunal administrativo deixou de analisar cada ato praticado isoladamente, e passou a analisar o conjunto em que inseridos.

II. Quanto ao *abuso de forma e sua utilização como meio de descon sideração de negócios jurídicos*, verifica-se julgados que aceitam a argumentação do fisco no

sentido de qualificar como “abusivos” os atos do contribuinte que resultem em redução da carga tributária, considerando a economia tributária como um motivo isoladamente abusivo para a prática dos atos jurídicos, adotando conceito do Código Civil.

Nos casos em que a acusação de abuso foi aceita, os julgadores consideraram que os contribuintes se valeram de atos formalmente perfeitos, porém materialmente eivados de abuso de forma e que este tipo de situação não poderia ser qualificada como planejamento tributário, como *elisão fiscal*.

Quando a qualificação de “abusiva” é aceita pelos julgadores, nem sempre é desqualificada a multa.

III. No que se refere à *análise da causa jurídica*, foi possível notar nas decisões a importância que, ao longo dos anos, ganhou a análise dos objetivos, da causa dos atos. Se, no passado, a análise se restringia aos atos individualmente praticados, sem tomar em conta os objetivos das partes e as repercussões econômicas dos atos, as decisões vistas neste tópico indicam claramente a necessidade de esclarecer aos julgadores a causa dos atos praticados, tal como ocorreram. A questão da motivação de atos não se restringiu ao tipo de ato, tampouco ao tributo em cobrança, o que indica ser um dos balizadores mais comumente considerado pelos julgadores.

IV. No tocante ao *propósito negocial* e sua relevância para os planejamentos tributários, a leitura cronológica dos textos selecionados indica importante modificação jurisprudencial a respeito do tema. Em um primeiro momento, algumas decisões admitiram que o propósito (das operações realizadas pelo contribuinte) fosse estritamente fiscal, sob a alegação de que não haveria vedação legal para estruturar operações unicamente com o fim de economizar em tributos. Em momento posterior, os acórdãos passaram a refutar essa premissa e a adentrar na análise de existência (ou não) de propósito negocial, passando a ter este o condão de, caso presente, validar o planejamento, e, caso ausente, invalidá-lo. Ou seja, sob essa orientação, a economia tributária deveria ser sempre mero reflexo ou consequência do conjunto de operações, e não o seu fim. Os acórdãos, via de regra, preocupam-se com a análise das particularidades de cada caso e, nelas, buscam encontrar “propósito negocial”. Não se percebe, nos acórdãos selecionados, preocupação com a fixação de *standards* de comportamento para nortear a conduta dos contribuintes em situações análogas.

V. No tema de *imputação de tributos pagos sob o negócio jurídico*, cuja prova foi requalificada pelo fisco, apuramos pelos julgados que, a despeito de não haver jurisprudência pacificada, muitas decisões possibilitam a imputação quando se trata de mesmo sujeito passivo ou quando ocorre confusão, seja entre os sujeitos, seja no próprio efeito fiscal.

Verificou-se, por outro lado, que, em se tratando de efeitos direcionados a pessoas distintas, e que não impactaria de qualquer forma no ônus fiscal ao final devido pelo sujeito autuado, houve negativa ao pedido de imputação de pagamentos.

Salientamos que em alguns acórdãos, apesar da utilização do termo compensação como sinônimo de imputação, não se exigiu a observância do prazo de cinco anos, adotando tais decisões a premissa de que a imputação se reporta ao ajuste no lançamento à época em que efetuado. Outras decisões ainda mencionam expressamente que a imputação não se confunde com a compensação, como no “Caso H Stern” (Acórdão n. 106-27.147).

ÁGIO

AUTORES:

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA

JOÃO FRANCISCO BIANCO

JOÃO LIMA JUNIOR

KAREM JUREIDINI DIAS (COORDENADORA)

RAQUEL NOVAIS

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA

1 introdução

Para a análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em matéria de dedução de despesa relativa à amortização do ágio, fundamentado em rentabilidade e decorrente da aquisição de participação societária, foram avaliados 173 acórdãos, em pesquisa exaustiva realizada a partir da palavra-chave “ágio”, elaborando-se corte para abarcar apenas aqueles casos que tratavam, especificamente, da glosa na amortização de ágio reconhecido na aquisição de participação societária e cujos acórdãos tenham sido publicados até novembro de 2015. Estão fora do escopo, portanto, aqueles casos relacionados às operações de subscrição de capital social com ágio para posterior retirada do sócio original, comumente denominadas “casa-e-separa”.

A seguir, relação de acórdãos que serviram de base empírica, em ordem cronológica decrescente:

Acórdão	Sessão	Acórdão	Sessão	Acórdão	Sessão
1402001.949	24/03/2015	1201-000.968	11/03/2014	1402-001.310	05/12/2012
1302001.687	24/03/2015	1201-000.967	10/03/2014	1402-001.279	04/12/2012
1302001.680	05/03/2015	1302-001.293	12/02/2014	1402-001.278	04/12/2012
1401-001.396	04/03/2015	1301001.434	12/02/2014	1202-000.890	06/11/2012
1102-001.305	04/03/2015	1301001.394	12/02/2014	1402-001.211	03/10/2012
1402-001.925	03/03/2015	1202-001.100	12/02/2014	1302-000.991	03/10/2012
1301001.788	03/03/2015	1102-001.018	12/02/2014	1202-000.884	03/10/2012
1301-001.783	03/03/2015	1202-001.094	11/02/2014	1202000.878	03/10/2012
1301-001.779	03/03/2015	1201-000.939	11/02/2014	1402-001.180	11/09/2012
1402-001.938	04/02/2015	1102-001.006	11/02/2014	1401-000.850	11/09/2012
1402001.894	04/02/2015	1301001.756	04/02/2014	1402-001.141	08/08/2012
1301001.762	04/02/2015	1301-001.360	05/12/2013	1301-000.999	07/08/2012
1301001.761	04/02/2015	1301-001.350	04/12/2013	1301-000.999	07/08/2012
1103001.170	04/02/2015	1102-000.982	04/12/2013	1101-00.766	05/07/2012
1101-001.239	04/02/2015	1402-001.502	06/11/2013	140201.103	04/07/2012
1402001.928	03/02/2015	1103-000.960	06/11/2013	130100.977	04/07/2012
1301001.744	03/02/2015	1301-001.309	05/11/2013	1402-01.078	14/06/2012

Acórdão	Sessão	Acórdão	Sessão	Acórdão	Sessão
1402001.876	26/11/2014	1301-001.299	09/10/2013	1402-001.077	13/06/2012
1401001.347	26/11/2014	1301-001.297	09/10/2013	1402-001.029	09/05/2012
1103-001.151	26/11/2014	1101-000.969	09/10/2013	1202-00.753	12/04/2012
1102001.252	26/11/2014	1101-000.968	09/10/2013	1402-00.993	11/04/2012
1301-001.710	25/11/2014	1402-001.461	08/10/2013	1101-00.710	11/04/2012
1401001.299	24/09/2014	1402-001.460	08/10/2013	1101-00.709	11/04/2012
1302-001.508	23/09/2014	1302-001.186	08/10/2013	1101-00.709	11/04/2012
1302-001.494	28/08/2014	1302-001.184	08/10/2013	1101-00.708	11/04/2012
1301001.637	28/08/2014	1302-001.183	08/10/2013	1301000.881	10/04/2012
1402-001.786	27/08/2014	1302-001.182	08/10/2013	1201-00.659	15/03/2012
1103-001.102	27/08/2014	1102-000.933	08/10/2013	1103-00.630	15/03/2012
1102-001.182	27/08/2014	1101-000.962	08/10/2013	1302-000.834	14/03/2012
1402-001.772	26/08/2014	1101-000.961	08/10/2013	1402000.766	19/10/2011
1401001.242	26/08/2014	1302001.178	12/09/2013	1301-000.711	19/10/2011
1401-001.241	26/08/2014	1302-001.170	11/09/2013	1201-00.548	03/08/2011
1401-001.240	26/08/2014	1101-000.942	11/09/2013	1103.00.501	30/06/2011
1302-001.465	30/07/2014	1101-000.936	10/09/2013	1401-00.584	29/06/2011
1202001.181	30/07/2014	1302-001.150	07/08/2013	1101-00.404	26/01/2011
1801-001.988	04/06/2014	1302-001.145	06/08/2013	1402-00.342	15/12/2010
1302-001.407	03/06/2014	1402-001.409	10/07/2013	1101-00.354	02/09/2010
1302-001.406	03/06/2014	1402-001.404	09/07/2013	1103-00.294	31/08/2010
1302-001.404	03/06/2014	1402001.402	09/07/2013	1201000.285	09/07/2010
1101-001.113	03/06/2014	1101-000.913	09/07/2013	101-00.120	18/06/2009
1801001.963	07/05/2014	1101000.912	09/07/2013	1301-00.058	13/05/2009

Acórdão	Sessão	Acórdão	Sessão	Acórdão	Sessão
1301001.516	07/05/2014	1102-000.875	12/06/2013	1101-00.064	13/05/2009
1102-001.104	07/05/2014	1302-001.108	11/06/2013	101-97.117	05/02/2009
1101001.100	07/05/2014	1301-001.224	11/06/2013	101-97.072	17/12/2008
1301-001.505	06/05/2014	1101-000.899	11/06/2013	101-97027	13/11/2008
1301-001.496	06/05/2014	1102000.873	10/06/2013	105-17.219	17/09/2008
1101-001.097	06/05/2014	9101-001.657	15/05/2013	101-96.724	28/05/2008
1301-001.475	10/04/2014	1301-001.220	09/05/2013	103-23.441	17/04/2008
1301001.474	09/04/2014	1103-000.857	08/05/2013	108-09.529	23/01/2008
1102001.084	09/04/2014	1402-001.369	10/04/2013	103-23.290	05/12/2007
1401-001.166	08/04/2014	1402-001.357	09/04/2013	105-16.774	08/11/2007
1401-001.159	08/04/2014	1202-000.954	09/04/2013	101-96.125	26/04/2007
1101-001.075	07/04/2014	1402-001.337	06/03/2013	105-16.395	25/04/2007
1301-001.436	12/03/2014	1402-001.335	06/03/2013	101-95.786	18/11/2006
1301-001.435	12/03/2014	1402-001.333	06/03/2013	105-15.913	16/08/2006
1101-001.058	12/03/2014	1402-001.332	06/03/2013	105-15.822	22/06/2006
1402001.589	11/03/2014	1301-001.298	09/01/2013	101-95.537	24/05/2006
1201-000.969	11/03/2014	1402-001.299	06/12/2012		

Importa mencionar que, conforme relação acima, a análise se referiu aos acórdãos cujo julgamento realizou-se até março de 2015, tratando sempre da amortização do ágio anteriormente ao advento da Lei n. 12.973/2014. Apresentada a base empírica do estudo em referência, passamos a esclarecer a metodologia utilizada.

Primeiramente, para possibilitar dupla análise entre os membros da comissão, os acórdãos foram distribuídos para fins de apontamento da subsunção de cada um deles aos critérios previamente definidos. Nessa medida, todos foram tabelados seguindo os critérios abaixo delineados. Referidos critérios foram segregados em dois grupos. No primeiro, foram apontados os requisitos que se entenderam relevantes para o reconhecimento do ágio de rentabilidade futura (amortizável); já no segundo grupo, estão enumerados os requisitos para o reconhecimento do evento que autoriza o início da amortização do referido ágio. Vejamos:

1. REQUISITOS PARA RECONHECIMENTO DO ÁGIO AMORTIZÁVEL ATÉ O ADVENTO DA LEI N. 12.973/14

1.1. Natureza de expectativa de rentabilidade futura e prazo de amortização:

1.1.1. Rentabilidade futura?

1.1.1.1. Aquisição inclui carteira de clientes?

1.1.1.2. Aquisição inclui fundo de comércio?

1.1.1.3. Aquisição inclui marcas?

1.1.1.4. Discussão sobre aquisição exclusivamente de ativos?

1.1.2. Mensuração do ágio

1.1.3. Prazo para amortização do ágio

1.2. Partes envolvidas:

1.2.1. Partes relacionadas:

1.2.1.1. Alteração de participação societária?

1.2.1.2. Pagamento em numerário?

1.2.1.3. Pagamento mediante subscrição de participação?

1.2.2. Partes não relacionadas:

1.2.2.1. Pagamento em numerário?

1.2.2.2. Pagamento mediante subscrição de participação?

1.2.3. Utilização de empresa-veículo para aquisição / venda?

1.2.4. Consideração como ágio interno em razão da utilização de veículo para a transferência do ágio?

2. REQUISITOS PARA RECONHECIMENTO DO EVENTO QUE AUTORIZA O INÍCIO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO ATÉ O ADVENTO DA LEI N. 12.973/14

2.1. Evento que inicia a amortização fiscal do ágio:

2.1.1. Incorporação da “empresa-veículo”?

2.1.2. Necessidade de fundamento (propósito comercial) não tributário para a utilização de “empresa-veículo”?

2.1.3. Necessidade de fundamento não tributário (propósito comercial) para o evento de cisão, fusão ou incorporação?

A partir de tais critérios e uma vez devidamente tabelados todos os acórdãos, houve uma segunda divisão dos trabalhos, momento em que cada um dos coautores, a partir da tabela por todos elaborada, ficou responsável pelo relatório conclusivo, descritivo e não opinativo, sobre um determinado critério, reportando-se sempre aos acórdãos tabelados que se subsumiram ao referido critério, motivo pelo qual um acórdão pode ser tratado em mais de um dos aspectos abaixo abordados. Ainda, houve uma terceira análise, não constante da tabela, relativa, exclusivamente, à qualificação da multa

nessas hipóteses de lançamento. O presente relatório, portanto, divide-se da seguinte forma:

1. Introdução;
2. Fundamento econômico do ágio e rentabilidade futura;
3. Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização do ágio;
4. Ágio gerado entre partes relacionadas;
5. Ágio gerado entre partes não relacionadas;
6. Utilização de empresas-veículo para venda, aquisição ou transferência;
7. Incorporação da empresa-veículo e propósito negocial; e
8. Qualificação da multa de ofício na glosa da despesa de ágio.

2. Fundamento econômico do ágio e rentabilidade futura¹⁹¹

Um dos critérios que devem ser analisados na jurisprudência do CARF, diz respeito ao fundamento econômico apontado pelos contribuintes. Dentre os acórdãos analisados no presente relatório, identificamos dezesseis decisões em que o fundamento econômico do ágio foi contestado pela Fiscalização, exigindo dos julgadores a apreciação da efetiva caracterização do ágio registrado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura e, conseqüentemente, como dedutível.

Nos termos do que estabelece o art. 385 do RIR/99 (art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77), o contribuinte que avaliar o investimento em sociedade controlada ou coligada pelo valor do patrimônio líquido deverá desdobrar o custo de aquisição em patrimônio líquido e ágio ou deságio. Além disso, conforme estabelece o §2º do mencionado artigo, o lançamento do ágio deverá indicar o seu fundamento econômico, como (i) valor de mercado dos bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas, ou como (ii) valor da rentabilidade futura.

O art. 386, incisos II e III, do RIR/99 (art. 7º da Lei n. 9.532/97), dispõe que o valor do ágio, cujo fundamento seja a expectativa de rentabilidade futura, poderá ser amortizado, após a incorporação, fusão ou cisão.

Em algumas situações, a Fiscalização procedeu à glosa das amortizações de ágio, sob o fundamento de que o valor registrado a título de expectativa de rentabilidade futura da investida tinha natureza diversa (valor do mercado de bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis ou outra razão econômica).

Diante da controvérsia instaurada acerca do fundamento econômico do ágio registrado, restou ao CARF analisar, nos casos específicos, se efetivamente o contribuinte poderia amortizar o ágio contabilizado, ou, ao contrário, se o ágio, por ter razão econômica diversa, não estaria sujeito à amortização após a incorporação.

No presente relatório, a partir da análise de 161 acórdãos¹⁹², identificamos (i) sete casos¹⁹³ em que se discutiu se o ágio tinha fundamento na aquisição de carteira de

191. Colaboração de Daniel Souza Santiago da Silva.

clientes, (ii) seis casos¹⁹⁴ em que a Fiscalização considerou que o fundamento econômico tinha como fundamento o fundo de comércio, (iii) dois casos¹⁹⁵ em que se discutiu a aquisição incluindo a marca e (iv) seis casos¹⁹⁶ em que se discutiu se a aquisição seria exclusivamente de ativos.

No Acórdão 1302-001.465 (Magnesita Refratários S/A), foi analisada a questão do fundamento econômico sob o qual fora registrado o ágio amortizado. Naqueles autos, decidiu-se que, à época, o registro do ágio com fundamento em rentabilidade futura não seria necessariamente residual, ou seja, não era necessário alocar a mais-valia a cada um dos demais fundamentos econômicos para, ao final, encontrar o valor residual que corresponderia ao valor da expectativa de rentabilidade futura.

Discussão semelhante foi travada no julgamento que culminou no Acórdão 1301-001.360 (BM&F Bovespa S/A – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuro). Como bem destaca o relator do caso, a Fiscalização entendeu que o ágio pago na aquisição de uma participação societária deverá ser primeiramente alocado ao valor de mercado dos bens do ativo, posteriormente ao fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas, para, então, poder ser alocado como decorrente de rentabilidade futura da investida. Naquele processo, o fato de o demonstrativo apresentado fazer referência ao valor de mercado das ações adquiridas, levou à conclusão de que o fundamento do ágio seria a mais-valia de tais ações e não a rentabilidade futura da investida. Apesar de não ter sido esse o fundamento central da decisão proferida no mencionado Acórdão¹⁹⁷, o voto do relator, vencido em relação à discussão central do processo, concluiu que *“não há na legislação fiscal determinação quanto à metodologia de avaliação a ser adotada e os requisitos que devem ser atendidos”*, devendo prevalecer o que constar no laudo de avaliação.

Já no Acórdão 1402-001.029 (HDI Seguros S/A), discutiu-se intensamente a questão do fundamento econômico do ágio alocado, restando decidido, pelo voto de qualidade, que o negócio realizado tinha objetivo distinto daquele que foi formalmente informado. Para o Relator, o que se pretendia e o que de fato teria ocorrido foi a compra e venda da “carteira de clientes” ou da “base de clientes”. Não teria havido, como sustentava o contribuinte, aquisição de uma participação societária com pagamento de ágio por rentabilidade futura da empresa investida, mas segregação do

192. Importante destacar que alguns acórdãos analisam a amortização de ágios com origens distintas. Assim, um mesmo acórdão poderá contemplar glosas em razão da requalificação de fundamentos econômicos diversos. Por exemplo, num mesmo processo, parte do ágio poderá ser requalificado pela Fiscalização como decorrente da aquisição de carteira de clientes, outra parte como decorrente da aquisição de fundo de comércio. Por essa razão, o total de acórdãos (dezessete) em que houve divergência quanto ao fundamento da glosa procedida não corresponde à quantidade total de acórdãos relacionados a cada um dos critérios verificados.

193. Acórdãos 1402-00.342, 1402-001.029, 1103-001.102, 1302-001.465, 1402-001.502, 1402-001.772, 1402-001.786 e 1402-001.925.

194. Acórdãos 1402-00.342, 1442-000.766, 1101-001.113, 1102-001.084, 1301-001.496 e 1402-001.925.

195. Acórdãos 1101-000.912 e 1402-00.342.

196. Acórdãos 1301-001.360, 1301-001.220, 1402-000.766, 1402-001.402, 1402-001.938 e 1102-001.084.

197. No mencionado Acórdão, prevaleceu o entendimento de que os demonstrativos apresentados pelo contribuinte não se enquadravam como demonstração dos fundamentos a que se refere o art. 385, §3º, do RIR/99 (art. 20, §3º do Decreto-Lei n. 1.598/77).

que efetivamente se pretendia adquirir, com o intuito exclusivo de viabilizar a amortização de ágio que não seria dedutível, caso não tivesse sido criada operação artificial.

No Acórdão 1402-000.766 (Allard Consultoria em Telecomunicações Ltda. / Marconi Comnications Telemulti Ltda.), novamente, verifica-se a discussão acerca do fundamento econômico para a alocação do ágio. Nesse caso, vale destacar o voto vencido, proferido pelo Conselheiro Carlos Pelá, em que menciona as conclusões constantes do Acórdão 1402-00.342¹⁹⁸ (DASA – Diagnósticos da América S/A). No mencionado voto vencido, o relator sustenta que, *“em verdade, o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas do valor não se excluem do cálculo da rentabilidade futura de determinada empresa”*. *“O fundo de comércio e os outros ativos intangíveis da empresa são a justificativa para a expectativa de rentabilidade futura”*. Já o voto vencedor, baseado nos registros contábeis do contribuinte, nos esclarecimentos por ele prestados e em informações constantes do laudo de avaliação, considerou indedutíveis as amortizações de parte ágio, por considerar que uma parcela do ágio se referia à mais-valia de ativos e do fundo de comércio.

Por fim, vale destacar o Acórdão 1402-001.925 (Western Asset Management Company Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Limitada). Nesse caso, o relator destacou que o motivo do lançamento foi a descaracterização do fundamento econômico na expectativa da rentabilidade futura. Segundo a Fiscalização, o fundamento econômico seria a aquisição de fundo de comércio, relativo à atividade de gestão de recursos financeiros. Desse modo, a discussão centrou-se na análise de provas do caso específico, concluindo-se, ao final, que deveria ser observado o que constava dos laudos apresentados, que apurou a expectativa de rentabilidade futura.

Verifica-se, portanto, que há decisões do CARF que entendem que, antes da entrada em vigor da Lei n. 12.973/2014, a alocação do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura não é residual, pelo que não há obrigatoriedade de alocação, primeiramente, como mais-valia de bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. No entanto, havendo contestação do fundamento econômico considerado pelo contribuinte, por parte da Fiscalização, caberá ao CARF apreciar se a alocação realizada está adequada.

3. Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização do ágio¹⁹⁹

3.1. Laudos e documentos

Um dos aspectos mais debatidos na jurisprudência do CARF é a necessidade ou não de haver laudo por ocasião da aquisição de empresa com o pagamento de ágio. Isso

198. Em referido processo, por unanimidade de votos, considerou-se que *“os ativos intangíveis e a marca contribuem para a geração de lucros e fluxos de caixa futuros”*. Em seu voto, a relatora, Conselheira Albertina Silva Santos de Lima encampou os ensinamentos contidos em parecer do Professor Eliseu Martins, para quem *“o legislador ao apresentar o ágio daquela forma incorreu em erro conceitual, pois segregou o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas do valor da rentabilidade futura”*. Destaca que o mesmo “erro” havia sido cometido pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em sua Instrução n.1/78, corrigido na Nota Explicativa à Instrução CVM 247/96.

199. Colaboração de João Francisco Bianco.

porque o art. 20 do Decreto-lei n. 1598, de 1977, determinava, na sua redação original, que o contribuinte deveria desdobrar o custo de aquisição do investimento avaliado por equivalência patrimonial entre valor patrimonial e ágio pago na sua aquisição. E o lançamento do ágio deveria indicar o seu fundamento econômico (ativos sub-avaliados da empresa adquirida, rentabilidade futura, fundo de comércio ou outras razões econômicas), baseado *“em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”*.

Como se vê, a legislação, pelo menos na sua literalidade, nunca exigiu laudo, emitido por empresa especializada, para demonstrar a natureza do ágio pago na aquisição de investimento, bastando para tanto uma simples demonstração, sob a forma de documento interno, não necessariamente emitido por terceiros.

Ocorre que a jurisprudência administrativa acabou se orientando no sentido de ser necessária a elaboração de laudo de avaliação, emitido por terceiro. Dois são os acórdãos existentes especificamente nessa linha de entendimento: 1101-001.075 de 07.04.2014 (São Marcos Empreendimentos Imobiliários Ltda.) e 1301-001.309 de 05.11.2013 (Mineração Belocal Ltda.).

Não só o ágio deve ser demonstrado por meio de laudo, mas também o deságio apurado na aquisição de investimento. Foi o que ficou decidido no acórdão 1102-001.084 de 09.04.2014 (TESC Terminal Santa Catarina S.A.).

Além disso, o laudo deve ser anterior à data da aquisição do investimento, ou seja, ele não pode ser emitido posteriormente, ainda que elaborado com base nas informações disponíveis na época da aquisição do investimento. Isso porque os contribuintes autuados com base da ausência de laudo juntaram aos autos, no curso do processo, laudos emitidos por terceiros posteriormente, elaborados com base nos dados existentes nas datas das realizações das operações de compra dos investimentos. Esse procedimento acabou sendo rejeitado pelo CARF.

Esse foi o entendimento sustentado nos acórdãos 101-00.120 de 18.06.2009 (Empresa Paulista de Televisão S.A.), 1101-000.912 de 09.07.2013 (Kraft Foods Brasil S.A.), 1301-001-779 de 03.03.2015 (Alcatel – Lucent Brasil S.A.), 1301-001.788 de 03.03.2015 (LBR Lácteos Brasil S.A.), 101-001.113 de 03.06.2014 (CCL Label do Brasil S.A.), 1102-001.104 de 07.05.2014 (Volvo do Brasil Veículos Ltda.), 1102-001.182 de 27.08.2014 (Klabin S.A.) e 1301-001.637 de 28.08.2014 (Procomp Comercio e Serviços Ltda.).

Há apenas uma decisão em sentido contrário, reconhecendo ser desnecessária a elaboração de laudo de avaliação anteriormente à data da realização da operação e admitindo a sua elaboração posterior. Trata-se do acórdão 1301-001.505 de 06.05.2014 (Banco Cacique S.A.)

Merece registro também o acórdão 1103-001.170 de 04.02.2015 (Brafer Construções Metálicas S.A.) que examinou caso de laudo elaborado pelo próprio contador da empresa. Ele acabou não sendo aceito por dois motivos: não ter sido feito por terceiro independente e ainda por não realizar a demonstração da rentabilidade futura da empresa adquirida.

Aliás, a demonstração da rentabilidade futura é essencial para a validade do ágio. No acórdão 302-001.465 de 30.07.2014 (Magnesita Refratários S.A.), o CARF decidiu que não pode ser aceito laudo que não demonstre a natureza do ágio pago.

Algumas operações consideradas como de “*ágio interno*”, realizadas dentro do grupo econômico, sem propósito negocial, não foram aceitas pelo CARF, ainda que os respectivos laudos tivessem sido elaborados por terceiros independentes e estivessem formalmente adequados. São os acórdãos 1202-000.884 de 03.10.2012 (Johnson Controls do Brasil Automotive Ltda.), 1401-001.347 de 26.11.2014 (Brazul Transporte de Veículos Ltda.), 1402-001.278 de 04.12.2012 (Natura Cosméticos S.A.) e 1402-001.938 de 04.02.2015 (Raizen Engenharia S.A.).

É claro que, em tese, o laudo sempre é baseado em projeções de resultados futuros, que podem vir ou não a ser verificadas. E o fato de o laudo acabar se revelando incorreto nas suas projeções, não afeta a sua validade. Foi o que decidiu o CARF nos acórdãos 1402-000.342 de 15.12.2010 (Dasa Diagnósticos da América S.A.) e 1402-000.766 de 19.10.2011 (Allard Consultoria em Telecomunicações Ltda.).

Por outro lado, o CARF rejeitou laudo elaborado para fundamentar ágio pago em operação considerada de “*ágio interno*”, por ser “*totalmente irrealista*” e ter-se mostrado completamente errado na estimativa dos lucros futuros. Trata-se do acórdão 1301-001.762 de 04.02.2015 (Royal Fic Distribuidora de Derivados de Petróleo S.A.).

Em outro caso, o CARF decidiu não ter sido demonstrada a natureza do ágio pago na aquisição de investimento por ter sido baseado em laudo fundamentado em meras projeções, expectativas e estimativas sem base na realidade, com base em premissas imprecisas e em cenários por demais flexibilizados. É o acórdão 1301-001.435 de 12.03.2014 (Agrenco do Brasil S.A.).

Por meio do acórdão 1202-00.753 de 12.04.2012 (Caimi & Liaison Ind e Com de Couros e Sintéticos Ltda.), o CARF ainda identificou a ocorrência de simulação, baseado no fato de, dentre outros indícios, os honorários do perito avaliador da natureza do ágio terem sido pagos um ano após a constituição da empresa.

Caso interessante foi decidido no acórdão 1201-00.548 de 03.08.2011 (ALE Combustíveis S.A.). O laudo elaborado avaliou a empresa com base na sua rentabilidade futura, pois utilizou como método de avaliação o fluxo de caixa descontado a valor presente. Ocorre que a empresa lançou na contabilidade a natureza do ágio como sendo de fundo de comércio. Identificado o flagrante erro na contabilização, pois o laudo efetivamente avaliou a empresa pela sua rentabilidade futura, a dedutibilidade da amortização do ágio foi aceita pelo CARF.

Por fim, merece registro o acórdão 1301-001.360 de 05.12.2013 (BM&F Bovespa S.A. - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros). Nesse caso, o CARF reconheceu que o laudo elaborado para fundamentar a natureza do ágio pago avaliou efetivamente a rentabilidade futura. E o fato de o valor pago ter sido inferior ao valor apurado demonstra que o laudo teria suportado o valor do ágio. Mas a amortização do ágio pago não foi considerada dedutível, pois o laudo “*não apresentou comprovação efetiva dos elementos que contribuíram para a determinação dos valores nele consignados*”.

Conclusões: a despeito de a legislação não exigir a elaboração de laudo, a jurisprudência acabou se firmando no sentido essa elaboração ser condição para a dedutibilidade da amortização do ágio; além disso, o laudo deve ser contemporâneo à aquisição do investimento e deve demonstrar a natureza do ágio pago.

Acórdão	Turma	Relator	Contribuinte	Resultado
1101-001.075	1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	Edeli Pereira Bessa	São Marcos Empreendimentos Imobiliários	Desfavorável
1301-001.309	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Wilson Fernandes Guimarães	Mineração Belocal LTDA.	Desfavorável
1102-001.084	2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	Antonio Carlos Guidoni Filho	TESC Terminal Santa Catarina S.A.	Desfavorável
101-00.120	1ª Câmara do 1º Conselho	Valmir Sandri	Empresa Paulista de Televisão S/A – EPTV	Desfavorável
1101-000.912	1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	José Ricardo da Silva	Kraft Foods Brasil S/A	Desfavorável
1301-001-779	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Paulo Jakson da Silva Lucas	Alcatel Lucente Brasil S.A.	Desfavorável
1301-001.788	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Carlos Augusto de Andrade Jenier	LBR – Lácteos do Brasil S/A	Desfavorável
1101-001.113	1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	Edeli Pereira Bessa	CCL Label do Brasil S/A	Desfavorável
1102-001.104	2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	João Otávio Oppermann Thomé	Volvo do Brasil Veículos LTDA.	Desfavorável
1102-001.182	2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	José Evande Carvalho Araújo	Klabin S.A.	Desfavorável
1301-001.637	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Luis Tadeu Matosinho Machado	PROCOMP Comércio e Serviços LTDA.	Desfavorável
	1ª Turma Ordinária,	Wilson Fernandes		

Acórdão	Turma	Relator	Contribuinte	Resultado
1301-001.505	da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Guimarães	Banco Cacique S/A	Favorável
1103-001.170	3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	André Mendes de Moura	BRAFER Construções Metálicas S.A.	Desfavorável
1302-001.465	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Guilherme Pollastri Gomes da Silva	Magnesita Refratários	Desfavorável
1202-000.884	2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 2ª Seção	Viviane Vidal Wagner	Johnson Controls do Brasil Automotive LTDA.	Favorável
1401-001.347	1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Mauricio Pereira Faro/André Mendes Moura	Brazul Transporte de Veículos LTDA.	Desfavorável
1402-001.278	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Leonardo de Andrade Couto	Natura Cosméticos S/A	Desfavorável
1402-001.938	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Leonardo de Andrade Couto	Raizen Engenharia S/A	Desfavorável
1402-000.342	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Albertina Silva Santos de Lima	Diagnósticos das Américas S/A	Favorável
1402-000.766	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Carlos Pelá	Allard Consultoria em Telecomunicações LTDA.	Desfavorável
1301-001.762	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Carlos Augusto de Andrade Jenier	Royal FIC Distribuidora de derivados de Petróleo S/A	Desfavorável
1301-001.435	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Carlos Augusto de Andrade Jenier	Agrenco do Brasil S/A	Desfavorável
1202-00.753	2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção	Viviane Vidal Wagner	Caimi e Liaison Indústria e Comércio de Couros e Sintéticos LTDA.	Desfavorável

Acórdão	Turma	Relator	Contribuinte	Resultado
1201-00.548	1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 1ª Seção	Rafael Correia Fuso	ALE Combustíveis S.A.	Favorável
1301-001.360	1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção	Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior	BM&F Bovespa S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros	Desfavorável

3.2. Mensuração do ágio

No que diz respeito à quantificação do valor do ágio passível de amortização para fins fiscais, algumas interessantes questões merecem ser destacadas.

A primeira delas refere-se àquela parcela de ágio pago na aquisição do investimento que foi amortizada na contabilidade, sem efeitos fiscais, antes da realização da operação de incorporação, fusão ou cisão da empresa adquirida.

Como se sabe, o ágio pago na aquisição do investimento deve ser amortizado para fins contábeis, mas sem efeitos fiscais, conforme previsto no art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99. Isso não impede que o ágio, mesmo amortizado, integre o custo de aquisição do investimento para fins de apuração do ganho de capital tributável por ocasião da sua alienação.

Ocorre que o art. 386 do RIR/99 prevê a possibilidade de a amortização do ágio ser dedutível para fins fiscais, desde que a empresa que pagou o ágio absorva o patrimônio da empresa adquirida em virtude de operação de incorporação, fusão ou cisão.

Ora, a aplicação prática desses dois dispositivos leva à seguinte situação. A empresa adquiriu investimento com ágio e passou a amortizar esse ágio na contabilidade, sem efeitos fiscais. Após alguns meses, a empresa adquirente do investimento incorpora a empresa adquirida e passa a amortizar o ágio com efeitos fiscais. Ocorre que o valor do ágio, no momento da realização da incorporação, já não é mais o mesmo que foi efetivamente pago, pois na contabilidade ele já foi objeto de baixa parcial, em função do tempo decorrido entre a aquisição e a incorporação do investimento.

A questão que se coloca então é: qual o valor do ágio passível de amortização com efeitos fiscais? O valor original do ágio pago na aquisição do investimento? Ou o valor do ágio existente na contabilidade no momento da realização da incorporação da empresa adquirida?

O CARF vem decidindo que o valor do ágio passível de amortização dedutível para fins fiscais é aquele existente na contabilidade na data da operação de incorporação, fusão ou cisão da empresa adquirida. Confira-se os acórdãos 1102-001.018 de 12.02.2014 (Banco Itaucard S.A.), 1402-001.876 de 26.11.2014 (TIM Nordeste S.A.) e 1102-001.104 de 07.05.2014 (Volvo do Brasil Veículos Ltda.). Segundo o CARF, o ágio já amortizado na contabilidade deve ser simplesmente baixado, não devendo integrar o cálculo do valor do ágio passível de amortização para efeitos fiscais, por absoluta falta de previsão legal nesse sentido.

A segunda questão a ser tratada é relativa ao cálculo do valor do ágio nos casos em que a empresa adquirida apresenta patrimônio líquido negativo.

Como se sabe, o ágio deve ser calculado confrontando-se o valor pago pela aquisição do investimento com o valor patrimonial contábil do investimento. Sendo o primeiro superior ao segundo, haverá apuração de ágio. Ocorrendo o contrário, haverá apuração de deságio. Mas se o valor patrimonial contábil da empresa investida for negativo, qual o valor do ágio a ser lançado na contabilidade? O valor pago simplesmente ou o valor pago acrescido do valor do patrimônio líquido negativo?

Um rápido exemplo numérico vai ajudar na compreensão do problema. Se a empresa foi adquirida por 1.000 e apresenta patrimônio líquido positivo de 800, o valor do ágio é de 200. Mas se a empresa for adquirida por 1.000 e o seu patrimônio líquido negativo é de menos 200, qual o valor do ágio? 1.000 ou 1.200? Afinal de contas, algebricamente falando, 1.000 menos 200 negativos são 1.200.

Essa questão foi examinada em duas ocasiões, pelos acórdãos 1101-00.766 de 05.07.2012 (Globo Comunicação e Participações S.A.) e 1402-001.786 de 27.08.2014 (Banco Bradesco BBI S.A.). E em ambos os casos o CARF decidiu que o valor do ágio passível de amortização é simplesmente o valor pago. Em outras palavras, o valor do patrimônio líquido negativo não deve ser somado ao valor pago na aquisição do investimento para fins de apuração do valor do ágio. No nosso exemplo, o valor do ágio amortizável seria de 1.000.

Por fim, merecem também registro dois casos envolvendo os efeitos fiscais decorrentes da contabilização da provisão especial de ágio de que trata o art. 6º da Instrução CVM n. 319, de 1999. Com efeito, essa provisão deve ser feita na contabilidade quando a empresa investida for a incorporadora da empresa investidora, que anteriormente havia pago o ágio pela aquisição do investimento. Segundo essa norma, o valor da provisão corresponde à diferença entre o montante do ágio e o valor do benefício fiscal decorrente da sua amortização, e será apresentado como redução da conta em que o ágio foi registrado.

Pois bem. No acórdão 1402-001.357 de 09.04.2013 (WHB Componentes Automotivos S.A.), o CARF decidiu que, como a constituição dessa provisão é só contábil, sem efeitos fiscais, a sua reversão deve obedecer ao mesmo critério, ou seja, deve também ser neutra de efeitos fiscais. Já no acórdão 1402-001.461 de 08.10.2013 (Dacar Química do Brasil S.A.), o CARF decidiu que o valor da provisão deve reduzir o valor do ágio passível de amortização após a operação de incorporação.

Conclusões: a parcela do ágio pago na aquisição de investimento, amortizada na contabilidade antes da operação de incorporação, fusão ou cisão, não é dedutível após a realização da operação de incorporação, fusão ou cisão; se a empresa adquirida tiver patrimônio líquido negativo, o ágio corresponde à totalidade do valor pago na aquisição do investimento.

Acórdão	Turma	Relator	Contribuinte	Resultado
1102-001.018	2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	José Evande Carvalho Araújo	Banco Itaucard S/A	Desfavorável
1402-001.876	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção.	Carlos Pelá	TIM Nordeste S/A	Desfavorável
1102-001.104	2ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	João Otávio Oppermann Thomé	Volvo do Brasil Veículos LTDA.	Desfavorável
1101-00.766	1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	Edeli Pereira Bessa	Globo Comunicações e Participações S/A	Desfavorável
1402-001.786	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Leonardo de Andrade Couto	Banco Bradesco BBI	Favorável
1402-001.357	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira	WHB Componentes Automotivos S.A.	Favorável
1402-001.461	2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Carlos Pelá	DACAR Química do Brasil S/A	Favorável

3.3. Prazo para Amortização do Ágio

Dispõe o art. 386, inciso III, do RIR/99 que o ágio pago na aquisição do investimento cuja natureza for de expectativa de rentabilidade futura, após a incorporação, fusão ou cisão, poderá ser amortizado com efeitos fiscais à razão de, no máximo, um sessenta avos para cada mês do período de apuração. A questão que se discute é sobre a natureza de prazo. Será ele sempre de 5 anos? Admitem-se prazos diferentes? De acordo com quais critérios? Determináveis pelo contribuinte?

Nos casos examinados nos acórdãos 1101-00.709 de 11.04.2012 (Gerdau Comercial de Aços S.A.) e 1101-00.710 de 11.04.2012 (Gerdau Aços Especiais S.A.), as empresas adotaram o prazo de amortização do ágio de 120 meses, por sua própria iniciativa. Esse prazo, superior àquele previsto na legislação, não foi contestado pela fiscalização, nem foi objeto de questionamento no CARF.

O acórdão 1401-001.369 de 04.03.2015 (ALL – América Latina Logística S.A.) examinou caso de ágio que foi amortizado pela empresa no prazo de 19,5 anos, também por sua própria iniciativa. Não houve questionamento por parte da fiscalização, nem qualquer tipo de objeção pelo CARF. O mesmo sucedeu no acórdão 1301-001.224 de 11.06.2013 (Banco Gmac S.A.), que se tratou de caso de ágio amortizado pelo prazo de 8 anos.

Essas decisões indicam que o prazo de 60 meses de amortização do ágio por rentabilidade futura, previsto na legislação, é mesmo o mínimo exigido. Havendo razões econômicas que justifiquem a adoção de prazo superior, a empresa poderá adotá-lo sem qualquer tipo de restrição por parte do fisco.

Por fim, cumpre registrar dois acórdãos que examinaram situações em que o fisco questionou o prazo de amortização do ágio adotado pelo contribuinte.

No primeiro caso, a empresa adquirida possuía praticamente um único ativo, qual seja, a concessão para a exploração de serviço público. Trata-se do acórdão 101-95.786 de 18.10.2006 (Rio Grande Energia S.A.). O CARF decidiu que o valor da parcela mensal passível de amortização fiscal é aquele determinado pela contabilidade. Se o contribuinte utilizar o prazo de 3 anos para amortizar na contabilidade o valor do ágio, deve neutralizar os efeitos fiscais desse lançamento no LALUR, de modo que, para efeitos fiscais, o prazo de amortização do ágio seja de 5 anos. Mas se o contribuinte adotar na contabilidade um prazo de amortização do ágio de 15 anos, esse será o prazo de amortização do ágio também para efeitos fiscais, não se admitindo, nessa hipótese, ajustes de natureza fiscal no LALUR. Assim sendo, no caso concreto, o CARF decidiu que o prazo de amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura deveria ser aquele correspondente ao prazo restante de duração da concessão de exploração do serviço público, conforme reconhecido pela contabilidade.

No segundo caso, a empresa adquirida era concessionária de serviço público e tinha por objeto a prestação de serviços de telefonia. Confirma-se o acórdão 1101-00.354 de 02.09.2010 (Vivo S.A.). O fisco sustentou que o ágio pago na aquisição do investimento deveria ser amortizado pelo prazo restante de duração da concessão, com base no disposto no art. 14 da Instrução CVM n. 247 de 1996. Já o contribuinte argumentou que o critério de amortização do ágio previsto na Instrução CVM n. 247 seria aplicável somente nos casos de aquisição da concessão em si e não nos casos de aquisição de empresa concessionária de serviço público. O contribuinte ainda arguiu que, de qualquer forma, as determinações da CVM não poderiam gerar efeitos fiscais. O CARF decidiu que a instrução CVM efetivamente não teria aplicação para fins fiscais, devendo ser aplicada exclusivamente para fins contábeis. Com isso, restou decidido que estava correto o prazo de amortização do ágio adotado pelo contribuinte, de 60 meses, conforme previsto na norma fiscal.

Conclusões: o prazo mínimo para a amortização fiscal do ágio pago na aquisição de investimento, motivado por rentabilidade futura, é de sessenta meses, podendo a empresa optar por amortizar esse ágio em prazo superior, caso haja razões econômicas que justifiquem esse procedimento; a adoção de prazo inferior na contabilidade vai exigir ajuste fiscal no Lalur.

Acórdão	Turma	Relator	Contribuinte	Resultado
1101-00.709	1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	Edeli Pereira Bessa	Gerdau Comercial de Aços Especiais S/A	Favorável
1101-00.710	1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	Edeli Pereira Bessa	Gerdau Comercial de Aços Especiais S/A	Favorável
1401-001.369	1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Fernando Luiz Gomes Matos	ALL – América Latina Logística S.A.	Favorável
1301-001.224	1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção	Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior	Banco GMAC S.A.	Favorável
101-95.786	1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Marco Junqueira Franco Junior	Rio Grande Energia S/A	Desfavorável
1101-00.354	1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da 1ª Seção	José Ricardo da Silva	VIVO S/A	Favorável

4. Ágio gerado entre partes relacionadas²⁰⁰

O CARF tem analisado com maior rigor os casos de ágio entre partes relacionadas (ágio interno), especialmente por entender que nesses casos não há, efetivamente, qualquer sobrepreço pago, entre outras razões. Não há, porém, decisão definitiva da CSRF sobre o tema.

O chamado “ágio interno” verifica-se nas operações entre partes relacionadas, isto é, entre partes que pertencem a um mesmo grupo econômico ou que possuem alguma vinculação societária.

Os questionamentos por parte do Fisco a essas operações cingem-se à ausência de efetivo pagamento, propósito negocial e validade dos valores apurados a título de ágio. Segundo o Fisco, essas operações abrem flanco a simulações, bem como a constituição formações artificial de ágio com o intuito exclusivo de economia tributária.

Desse modo, os contribuintes sustentam que a simples participação de partes relacionadas não se mostra suficiente para retirar a validade legal de operações com essa característica. Ao contrário do que alegado pelo Fisco, os contribuintes chegaram até a possuir incentivo fiscal para realização dessas operações, por meio do artigo 36 da Lei n. 10.637/02.

200. Colaboração de Roberto Quiroga Mosquera.

Até o advento da Lei n. 12.973/14, não existia na legislação tributária, segundo argumentação dos contribuintes, uma definição do denominado “ágio interno”, entendido pela jurisprudência administrativa como aquele oriundo de processos de aquisição de investimentos entre partes relacionadas por um vínculo societário.

As autoridades fiscais, então, elegeram determinadas características que, caso identificadas em processos de aquisição de investimentos entre partes dependentes, teriam como consequência a glosa do aproveitamento fiscal do ágio.

Nesse sentido, os questionamentos do Fisco basearam-se principalmente, (i) na ausência de propósito negocial da transação, (ii) na inexistência de fluxo financeiro para aquisição das participações adquiridas e (iii) na inexistência de avaliação das participações societárias adquiridas a valor de mercado, uma vez que não houvesse partes independentes na operação.

Em geral, tal posição do fisco fundamenta-se no entendimento contábil de que o ágio deve ser fruto de resultado econômico oriundo de processo de aquisição de determinado investimento, no qual estejam envolvidas partes independentes não relacionadas.

Talvez o caso de maior repercussão no CARF, no tocante à discussão do ágio interno, seja o caso Gerdau (Gerdau Açominas, Acórdão n° 1101-00.708). Tal acórdão julgou válida, por maioria de votos, operação realizada por empresas pertencentes ao grupo Gerdau e funda-se, basicamente, na legalidade e na livre possibilidade das empresas se auto-organizarem.

Além do caso Gerdau teve também grande repercussão o caso do Banco GMAC, Acórdão n° 1301-001.224, por intermédio do qual se admitiu a realização de operações entre partes relacionadas, desde que demonstrado que as operações societárias realizadas tinham um propósito negocial global – no caso, uma reestruturação societária internacional.

Outro acórdão favorável aos contribuintes foi o da empresa de medicamentos EMS, Acórdão n. 1301-001.299, que além de abarcar os fundamentos do caso Gerdau de legalidade e direito a auto-organização das empresas, teceu comentários sobre os efeitos e consequências contábeis advindas de uma operação entre partes relacionadas.

Com relação aos demais casos julgados no CARF, quase todos foram desfavoráveis aos contribuintes consolidando uma visão majoritária desfavorável aos contribuintes até este momento.

Até o presente momento não existem manifestações do CARF sobre o impacto da edição da Lei n. 12.973/14 que trouxe um disciplinamento acerca do denominado ágio interno. Existe uma recente argumentação dos contribuintes no sentido de que, sob o ponto de vista tributário, somente poderia ser vedado o reconhecimento e aproveitamento fiscal de ágio gerado entre partes dependentes a partir da vigência da Lei n. 12.973/14, que trouxe específica regulamentação sobre a matéria.

A Lei n. 12.973/14, por meio de seus artigos 20 e 22, limitou a possibilidade de aproveitamento fiscal da Mais-Valia e do Goodwill (conceitos trazidos pelas novas regras) às aquisições de participação societária realizada entre “partes não dependentes”, limitação esta não constante na legislação anterior, a despeito dos

constantes questionamentos feitos pelas autoridades fiscais, nos termos acima destacados.

Como conclusão podemos dizer que, apesar das discussões acima apontadas, no âmbito do CARF, não existe ainda um posicionamento consolidado com relação à geração e aproveitamento de ágio apurado em transações entre empresas pertencentes ao mesmo grupo, frente à legislação anterior à Lei n. 12.973/14, sendo possível encontrar decisões favoráveis e desfavoráveis ao contribuinte acerca da matéria.

Especificamente no que concerne às decisões desfavoráveis, nota-se um ponto em comum entre as operações analisadas, consubstanciado na ausência de qualquer fluxo de pagamento ou de sacrifício econômico, de modo que foram consideradas como não imponíveis ao Fisco, por ausência de propósito negocial e não exclusivamente pelo fato de terem ocorrido entre partes “dependentes”.

Cabe destacar que o racional no qual são embasadas referidas decisões, ora de forma explícita, ora de forma subliminar, reside no fato de não haver substância econômica na operação ou na ausência de sacrifício econômico no processo de aquisição de investimentos entre partes relacionadas por um vínculo societário, ou seja, nunca exclusivamente pela simples existência de dependência entre as partes.

Assim, verifica-se que a intenção das autoridades fiscais, mais do que buscar evitar operações entre “partes dependentes”, é coibir operações realizadas “dentro de casa”, dotadas de certa artificialidade, que, no mais das vezes: (i) não resultam em alteração de controle societário, (ii) não contemplam um fluxo efetivo de recursos financeiros.

5. Ágio gerado entre partes não relacionadas²⁰¹

Desde meados de 2006, a legitimidade do ágio no contexto de reorganizações societárias vem sendo debatida no CARF. Da análise dos acórdãos identificados é possível afirmar que, nos últimos anos, tanto as autoridades quanto o CARF passaram a avaliar de forma detalhada as operações envolvendo a utilização de ágio, seja aquele originado em operações de aquisição de participação societária entre partes relacionadas seja entre partes não relacionadas.

O cenário jurisprudencial adquiriu contornos mais claros a partir do ano de 2010, quando o CARF passou a proferir decisões envolvendo lançamentos relacionados às aquisições realizadas no contexto das privatizações de empresas estatais brasileiras²⁰².

Tais decisões serviram de precedentes a outras proferidas pelo CARF, por terem se fundado em razões de decidir envolvendo determinados elementos cuja presença, ou

201. Colaboração de Raquel Novais.

202. É válido notar que o aproveitamento fiscal do ágio foi particularmente relevante no âmbito do Plano Nacional de Desestatização – PND. Previamente à privatização do Sistema Telebrás a legislação do ágio foi aperfeiçoada, permitindo a sua ampla utilização como de fato ocorreu. A Lei 9.532/97 introduziu normas de conteúdo claro e simples, ensejando um grande estímulo à sua ampla utilização no contexto das aquisições de investimentos estatais. Dentre os julgados relacionado a investimentos adquiridos no programa de privatização, vale destacar os seguintes casos: Caso Vivo (acórdão n. 1101-00.354) Caso Telemar (acórdão 1301-000.711), Caso Santander (acórdão 1402-00.802), Caso Cosern (acórdão 1402-00.993) e Caso Celpe (acórdão 1201-00.689).

ausência, de forma geral, tem orientado o cancelamento ou a manutenção do auto de infração.

Dentre os critérios eleitos como divisor de águas para a determinação da legitimidade ou ilegitimidade de autos de infração, uma forte tendência está em se eleger a relação entre as partes intervenientes nos atos jurídicos que originalmente ensejam uma transferência de participação societária e, portanto, uma aquisição de investimento passível de registro e posterior amortização fiscal de ágio, em decorrência de fusão, incorporação ou cisão.

A presença de uma operação original entre partes não relacionadas, como será visto a seguir pelos acórdãos identificados, de forma geral, é o primeiro teste a ser enfrentado na avaliação da legitimidade de operações, embora, de forma minoritária também se verifiquem casos em que a relação entre as partes não foi considerada relevante pelo CARF na análise da legitimidade da amortização do ágio (nesse sentido pode ser destacado o entendimento firmado nos acórdãos nº 1101-00.708 – Caso Gerdau e 1101-000.835 – Caso Termopernambuco). De toda forma, a presença do elemento “partes não relacionadas” tem sido considerado necessário, mas não suficiente à conclusão da legitimidade da operação pelo CARF.

Conforme se observa das tabelas abaixo, após a análise das decisões proferidas até o presente momento pelo CARF sobre a matéria ágio, foi identificado um total de 61 decisões analisando o ágio gerado entre partes não relacionadas (i.e., não pertencente ao mesmo grupo econômico²⁰³), sendo 30 favoráveis aos contribuintes, 16 parcialmente favoráveis (para desqualificar a multa de ofício aplicada ou manter apenas parte da glosa) e 15 desfavoráveis:

Acórdãos Favoráveis		
Acórdão	Contribuinte	Fundamento do Acórdão
101-97027	Editora Ática S.A	A decisão afasta a ocorrência de simulação, atestando o pagamento do preço que originou o ágio e a motivação extrafiscal das operações societárias (holding justificada para a aquisição de investimento entre partes independentes, e não para transferência ou geração de novo ágio).
105-16.395	ThyssenKrupp Elevadores S.A	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo, reconhecendo que a sua utilização não interferiu no registro e posterior aproveitamento fiscal do

203. A partir da edição da Lei n. 12.973/2014 foi restringida expressamente a possibilidade do aproveitamento fiscal do ágio gerado na aquisição de participação societária entre partes relacionadas. Nos termos do artigo 25 da referida lei, são consideradas partes relacionadas quando: (i) o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes; (ii) existir relação de controle entre o adquirente e o alienante; (iii) o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente; (iv) o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no item (iii); ou (v) em decorrência de outras relações não descritas nos itens (i) a (iv), em que fique comprovada a dependência.

Acórdãos Favoráveis		
		ágio.
108-09.529	EMI Music Brasil Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. Afastada a alegação de que a empresa adquirente não existiria de fato.
1101-00.064	Sara Lee Cafés do Brasil Ltda.	Ágio foi inicialmente reconhecido em operação de subscrição de ações. A decisão reconhece a validade das operações societárias.
1101-00.354	Vivo S.A	Houve pagamento de preço em dinheiro em leilão de privatização. A decisão afasta a discussão relativa ao prazo de amortização do ágio e reconhece a validade das operações societárias realizadas.
1402-00.802	Banco Santander (Brasil) S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade das operações societárias realizadas.
1102-000.875	Columbian Chemicals Brasil Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1102-000.982	Electro Vidro S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1103-00.630	DASA - Diagnóstico da América S.A.	Houve pagamento em dinheiro na operação original. A decisão reconhece que o fato de o laudo acabar se revelando incorreto nas suas projeções, não afeta a validade da validade da amortização fiscal do ágio.
1201-00.548	ALE Combustíveis S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão conclui pela validade do fundamento econômico do ágio como expectativa de rentabilidade futura, bem como reconhece o propósito negocial das operações realizadas.
1201-00.659	Camil Alimentos S.A	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de simulação e empresa veículo, bem como reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1202-000.884	Johnson Controls do Brasil Automotive Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro na operação original. A decisão conclui que a transferência de quotas na integralização de capital não implica em transferência do ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e

Acórdãos Favoráveis		
		surgimento de um novo ágio na adquirente.
1301-000.711	Telemar - Tele Norte Leste Participações S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro em leilão de privatização. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1201-000.689	CELPE - Companhia Energética de Pernambuco S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro em leilão de privatização. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1301-000.999	CELPE - Companhia Energética de Pernambuco S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro em leilão de privatização. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1301-001.505	Banco Cacique S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1302-001.150	Multiplan Empreendimentos Imobiliários S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de simulação e reconhece o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1302-001.182	Dufry do Brasil - Duty Free Shop Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de simulação, abuso de direito e a fraude à lei na geração do ágio.
1302-001.184	Usina Moema Açúcar e Álcool Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão reconhece inocorrência de vícios nos negócios jurídicos celebrados e afasta a acusação de empresa veículo.
1302-001.186	Viação Santa Tereza de Caxias do Sul Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de simulação, na geração do ágio.
1302-001.293	Itiquira Energética S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão reconhece inocorrência de vícios nos negócios jurídicos celebrados e afasta a acusação de empresa veículo.
1401-001.240	Nacional Minérios S.A.	Ágio gerado em operação de subscrição de ações. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1402-00.342	DASA - Diagnósticos da	A decisão reconhece que o fato de o laudo

Acórdãos Favoráveis		
	América S.A	acabar se revelando incorreto nas suas projeções, não afeta a validade a validade da amortização fiscal do ágio.
1402-00.993	COSERN - Companhia Energética do Rio Grande do Norte	Houve pagamento de preço em dinheiro em leilão de privatização. A decisão reconhece a validade das operações societárias realizadas.
1402-001.077	Editora Scipione S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de simulação e empresa veículo em razão de motivações extrafiscais da operação (holding justificada para a aquisição de investimento entre partes independentes, e não para transferência ou geração de novo ágio).
1402-001.310	Biosintética Farmacêutica Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1402-001.409	Energisa Borborema - Distribuidora de Energia S.A.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1302-001.508	Fábrica de Peças Elétricas Delmar Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão afasta a acusação de empresa veículo e reconhece a validade e o propósito negocial das operações societárias realizadas.
1402-001.925	Western Asset Management Company Dist. de Títulos e Valores Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão conclui pela validade do fundamento econômico do ágio como expectativa de rentabilidade futura.
1801-001.988	Sogil Sociedade de Ônibus Gigante Ltda.	Houve pagamento de preço em dinheiro. A decisão reconhece inocorrência de vícios nos negócios jurídicos celebrados e afasta a acusação de empresa veículo.

Parcialmente Favoráveis		
Acórdão	Contribuinte	Fundamento do Acórdão
1101-000.936	Ticket Serviços S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1101-000.961	Banco Santander S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1101-000.962	Banco Santander S.A	Alegada interposição de empresa-veículo.
1102-000.873	TIM Celular S.A.	Mantida a parcela glosa relativa ao ágio

Parcialmente Favoráveis		
		amortizado contabilmente
1102-001.018	Banco Itaucard S.A	Mantida a parcela glosa relativa ao ágio amortizado contabilmente
1103-001.151	Ambev Companhia de Bebidas das Américas	Alegada interposição de empresa-veículo.
1201-000.285	Hipercard Administradora de Cartão de Crédito Ltda.	Não teria ocorrido o evento societário de incorporação, de modo que a amortização fiscal do ágio não seria autorizada.
1301-001.756	Eaton Ltda.	Negado provimento a um dos ágios amortizado que teria sido gerado dentro do grupo econômico.
1401-001.241	Renosa Indústria de Bebidas	Alegada interposição de empresa-veículo.
1402-000.766	Allard Consultoria em Telecomunicações Ltda.	Desconsideração do fundamento econômico do ágio, o qual estaria relacionado ao valor dos ativos da empresa transmissão (ativo fixo e estoque) e no fundo de comércio.
1402-001.141	Santander Seguros S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1402-001.402	Globosat Programadora Ltda.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1402-001.404	Lupatech S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1302-001.465	Magnesita Refratários S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1402-001.772	Alvorada Cartões, Crédito, Financiamento e Investimento S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo e transferência de ágio.
1402-001.786	Banco Bradesco BBI S.A.	Na aquisição de investimento em empresa com passivo a descoberto, o ágio limita-se ao valor pago pela investidora.

Acórdãos Desfavoráveis		
Acórdão	Contribuinte	Fundamento do Acórdão
101-95.786	Rio Grande Energia S.A	Discussão se restringiu ao prazo de amortização do ágio (rentabilidade futura x prazo da concessão do serviço público).
103-23.290	Carrefour/RDC FOCCAR Fomento Mercantil	Alegada interposição de empresa-veículo para transferência do ágio.

Acórdãos Desfavoráveis		
1302-000.834	Camargo Corrêa Cimentos S.A.	O ágio, supostamente incorrido na aquisição de participação societária de pessoa jurídica domiciliada no exterior, não pode ser transferido por meio de aumento de capital e quitação dívida.
1402-001.029	HDI Seguros S.A.	Inadmissível a amortização de ágio gerado a partir de planejamento fiscal irregular que transformou a aquisição de uma carteira de clientes em uma empresa formalmente constituída para esse fim
1101-000.899	Publicar do Brasil Listas Telefônicas Ltda.	Alegada interposição de empresa-veículo. Ocorreu a capitalização da empresa holding no Brasil que realizou a aquisição do investimento.
1402-001.404	Lupatech S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1402-001.460	Bunge Fertilizantes S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo e "transferência de ágio".
1103-000.960	Tempo Serviços Ltda.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1301-001.637	Procomp Comércio e Serviços Ltda.	Discussão quanto à tempestividade do laudo de avaliação elaborado posteriormente à aquisição da participação societária.
1402-001.876	Tim Nordeste S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo e impossibilidade de amortizar para fins fiscais o ágio já amortizado contabilmente.
1301-001.783	CTEEP – Companhia de Transmissão De Energia Elétrica Paulista	Alegada interposição de empresa-veículo.
1301-001.788	LBR - Lácteos Brasil S.A.	Discussão quanto à tempestividade do laudo de avaliação elaborado posteriormente à aquisição da participação societária.
1402-001.949	Ecisa Participações Ltda.	Alegada interposição de empresa-veículo.
1103-001.102	BTG Pactual S.A.	Alegada interposição de empresa-veículo e supostos vícios de forma existentes no laudo de avaliação.
1301-001.360	BM&F Bovespa	Desconsideração do demonstrativo do fundamento econômico do ágio. O fato do laudo de rentabilidade futura fazer referência ao "valor de mercado" das ações adquiridas levou à conclusão de que o fundamento seria a mais-valia de tais ações.

Como se observa das decisões desfavoráveis identificadas acima, uma vez que se trate de ágio gerado como decorrência de aquisição de investimento originalmente entre partes não relacionadas, uma sequência de outros aspectos se seguem na apreciação pelo CARF da legitimidade da amortização do ágio, quais sejam: (i) natureza do fundamento econômico do ágio; (ii) exigência de propósito negocial ou motivação extratributária nas operações; (iii) montante do ágio registrado (e.g., impossibilidade de aproveitamento da parcela do ágio já amortizado contabilmente); (iv) utilização de “empresas veículos”; (v) “transferência” de ágio entre sociedades; e (vi) requisitos associados ao demonstrativo do fundamento econômico do ágio (e.g., data da elaboração do laudo de avaliação, confirmação do fundamento econômico).

Nesse contexto, como visto acima na tabela relativa aos acórdãos favoráveis, foram identificadas 23 decisões do CARF sustentando que a existência de uma “empresa veículo” e a consequente “ausência de propósito negocial”, não são elementos suficientes para desqualificar a validade do ágio decorrente de operações entre partes não relacionadas, contanto que os requisitos previstos na legislação fiscal sejam cumpridos.

Alguns conselheiros do CARF inclusive já alertaram em seus votos para a falta de segurança jurídica que o uso de conceitos estranhos ao ordenamento jurídico pátrio, tal como a figura do propósito negocial, pode gerar²⁰⁴.

A despeito dessas mais variadas posições e aspectos que se seguem na apreciação pelo CARF da validade do aproveitamento fiscal do ágio, a conclusão que se extrai da análise dos acórdãos identificados é no sentido de que não há uma posição consolidada no Tribunal sobre o tema, motivo pelo qual somente após a análise desses casos pela CSRF é que será conhecida a posição do Tribunal.

Não obstante, a análise dos julgados identificados demonstra a existência de duas principais correntes no âmbito da jurisprudência do CARF para análise da validade das operações envolvendo a desconsideração de negócios jurídicos e o aproveitamento fiscal do ágio, sem prejuízo da análise dos outros aspectos comumente suscitado pelas autoridades fiscais que, como dito, se relacionam à suposta necessidade de propósito negocial, requisitos associados ao demonstrativo do ágio, utilização de empresas veículos, natureza do fundamento econômico e prazo de amortização.

5.1. Primeira corrente

De acordo com a primeira corrente identificada, os negócios jurídicos devem ser analisados à luz de seus diversos planos, quais sejam: (i) o plano da existência, (ii) o plano da validade e (iii) o plano da eficácia (“Primeira Corrente”). Essa corrente visa a

204. Destaca-se como exemplo o voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no acórdão n. acórdão 1302-001.150: “os julgados do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e a sociedade brasileiras se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio. (...) Como já dito anteriormente, “falta de substância econômica assim como “falta de propósito negocial” não são institutos jurídicos nacionais, logo não maculam o ato jurídico seja lá qual for o conceito que os seus aplicadores lhes deem, logicamente, desde que não se configurem como um vício do negócio jurídico, segundo o nosso ordenamento legal”.

adotar critérios jurídicos mais objetivos para fundamentar a desconsideração dos negócios jurídicos, com base no Direito Civil.

Em breve resumo, o plano da existência é representado pelos elementos constitutivos previstos em lei e reconhecidos socialmente como legítimos a ensejarem o nascimento e o aperfeiçoamento dos negócios jurídicos²⁰⁵.

Já no plano da validade, inserem-se os elementos do negócio jurídico que o qualificam como válido, ou seja, em harmonia com as regras jurídicas, quais sejam: (i) agente capaz, (ii) objeto lícito, possível, determinado ou determinável, (iii) forma prescrita ou não defesa em lei e (iv) causa objetiva, elemento esse de grande importância para o tema da desconsideração dos negócios jurídicos para fins fiscais, uma vez que a ausência de causa objetiva pode levar à caracterização dos negócios jurídicos como simulados, o que ensejaria a sua desconsideração.

Por fim, no tocante ao plano da eficácia, situa-se o elemento da finalidade do negócio, que consiste na necessidade de correspondência entre a pretensão das partes ao realizar um determinado negócio e os efeitos decorrentes dele. Em outras palavras, a pretensão das partes ao realizar um determinado negócio é de que ele efetivamente origine os efeitos pretendidos.

Nos termos da Primeira Corrente, a avaliação sobre a legalidade dos negócios jurídicos realizados por contribuintes passa pela análise dos três planos acima descritos, especialmente na avaliação se há coerência entre causa objetiva e o seu conteúdo típico.

Se, após a análise do negócio jurídico, verificar-se a ausência de sua causa objetiva, o ato jurídico que utilizou referida forma jurídica poderia ser considerado ilícito, pois negócio jurídico sem causa objetiva pode configurar hipótese de simulação, invalidando, destarte, o aproveitamento fiscal do ágio. Essa linha de raciocínio serviu de guia para o voto do Conselheiro Alberto Pinto no acórdão nº 1302-001.150 (Caso Multiplan):

Note-se que os efeitos buscados pela Recorrente eram efeitos próprios dos atos praticados (adquirir a participação de terceiros na MTE com ágio por meio da BERTOLINO e depois promover a incorporação desta por aquela) e não de atos eventualmente dissimulados.

Sustenta, então, a autoridade fiscal que a simulação estaria configurada na utilização da BERTOLINO apenas para adquirir as ações da MTE com ágio e depois ser incorporada, possibilitando a geração de despesas com amortização de ágio, pois “a RECORRENTE teria deixado de explicar o motivo pelo qual o fundo de investimento optou por efetuar o investimento, não diretamente, como previsto no Acordo pactuado, mas sim indiretamente, por meio da holding brasileira.

Há que se distinguir o conceito de motivo e causa do negócio jurídico. A futura incorporação da BERTOLINO e o aproveitamento da despesa de amortização do ágio podem até ser o motivo do aporte de capitais na BERTOLINO, mas não a sua causa. Causa é o fim que o agente procura e o leva a prática do ato, sem se cogitar do fim,

205. Referidos elementos são divididos pela doutrina civilista da seguinte maneira: (i) Elementos gerais intrínsecos (ou constitutivos): forma, objeto e circunstâncias negociais, (ii) Elementos gerais extrínsecos (ou pressupostos): agente, lugar e tempo do negócio, (iii) Elementos categoriais: aqueles que caracterizam cada tipo de negócio, (iv) Elementos particulares: aqueles que se encontram em um negócio específico.

que antes tivera, e do fim, ou fins, ulteriores, que com o ato alcançar. Motivos são as pré-intenções que dão ensejo. O que é essencial ao negócio jurídico é a causa, sendo que o acordo sobre a causa pode ser simulante: dissimula-se a doação, simulando-se o pagamento; dissimula-se o pagamento, doando-se; vende-se, simuladamente, quando, em verdade, se doou.

No caso em tela, a 1700480 ONTARIO INC queria aportar capital na BERTOLINO, para constituir uma subsidiária no Brasil, não restando demonstrado qualquer simulação quanto a causa do negócio jurídico, ou seja, sobre a existência de um negócio dissimulado.

Não se nega que o Acordo para Subscrição de Ações, celebrado com os sócios da MTE, já autorizava a 1700480 ONTARIO INC a ceder seus direitos a uma subsidiária integral (cláusula 14.2 do Acordo para Subscrição e Compra de Ações), mas isso não transforma tal potencial motivo em razão determinante ou condição de aporte de capital feito na BERTOLINO. Todavia, ainda que fosse a razão determinante, não teria o condão de alterar a causa – Uma doação não deixa de ser donandi causa, porque há um motivo)”.²⁰⁶

Essa mesma linha de raciocínio da Primeira Corrente também foi seguida pelo CARF nos acórdãos nº 1201-00.689 (Caso CELPE)²⁰⁶, 1302-001.293 (Caso Itiquira Energética), 1301-000.711 (Caso Telemar), 1201-00.548 (Caso ALE Combustíveis), 1201-00.659 (Caso Camil) e acórdão 1101-00.354 (Caso Vivo), todos favoráveis aos contribuintes.

5.2. Segunda corrente

Mais comumente suscitada, a segunda corrente que vem sendo adotada pelo CARF entende existirem três requisitos essenciais cumulativos para que seja reconhecido o direito à amortização fiscal do ágio, quais sejam (“Segunda Corrente”):

- (i) Aquisição de participação societária com efetivo pagamento do custo total de aquisição, inclusive o ágio;
- (ii) O ágio seja decorrente de operações originais entre partes não relacionadas; e
- (iii) A demonstração da fundamentação econômica do ágio pago com base na expectativa de rentabilidade futura.

Conforme se extrai das decisões do CARF que adotam a Segunda Corrente, esses requisitos são exigidos para se verificar se as operações societárias que deram origem ao ágio possuem justificativa econômica, aí incluído o próprio ágio.

O efetivo pagamento, primeiro requisito, é exigido para que se comprove que a operação societária que deu origem ao ágio é onerosa, de modo que o ágio registrado

206. Vale citar trecho do voto do Cons. Rafael Correia Fuso nesse acórdão: “Assim, a título de síntese, enquanto a causa é a função típica de determinado negócio jurídico, o motivo é a razão metajurídica que levou a pessoa a realização do mesmo, que só influenciará na órbita jurídica se esta motivação for ilícita (art. 166 do CC/02). O problema da reorganização societária “ilícita” do ponto de vista tributário está quando a causa, isto é, a função econômico social que o direito objetivo atribui a determinado negócio jurídico, é distorcida para criar, instituir ou estabelecer uma vantagem fiscal. Seria o caso (não presente neste processo) de “ágio fabricado internamente”, quando a operação societária cria um ágio artificialmente, para assim obter a vantagem fiscal. O vício está na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação. Entretanto, é óbvio que o vício do ágio macula o seu próprio aproveitamento”.

por determinada pessoa jurídica de fato resulte em riqueza nova para o alienante. Conforme entendimento consolidado em julgados do CARF²⁰⁷, o que se exige é que ocorra com o pagamento de preço uma alteração substancial no patrimônio do alienante (i.e., com sacrifício de recursos financeiros ou outros ativos, como dizem os contabilistas), a qual somente se verifica se ele passar a dispor de algo que antes não possuía.

Quanto ao segundo requisito, exige-se que as operações originais sejam realizadas entre partes não relacionadas, resguardando-se que a negociação seja realizada em condições de livre mercado, com valoração imparcial da participação societária adquirida. Dessa forma, não seria admitido o ágio decorrente de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço a terceiros.

Nota-se que os requisitos acima estão relacionados à aquisição original do investimento por determinado grupo econômico diverso do grupo alienante. Não se questiona o registro e a amortização do ágio quando a participação societária é negociada entre pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico, desde que nessa transação intragrupo não haja criação artificial de riqueza com vistas a inflar o ágio originalmente registrado quando da aquisição do investimento.

Assim, nota-se dos julgados do CARF que se a participação societária é transferida de uma a outra pessoa jurídica pelo valor contábil do investimento registrado pela alienante, admite-se a validade do ágio registrado por aquele que adquiriu o investimento de pessoa ligada, desde que o investimento tenha sido originalmente adquirido de terceiros em transação em condições de mercado.

Avançando para o terceiro requisito, a existência de demonstração do fundamento econômico do ágio registrado contabilmente, trata-se de comando da redação do artigo 20, §3º do Decreto-lei nº 1.598/77 vigente antes da alteração promovida pela Lei nº 12.973/2014 que tem como objetivo refletir a razão econômica pela qual o adquirente pagou pelo investimento um valor superior ao seu patrimônio líquido.

De acordo com a Segunda Corrente, cumpridas as premissas básicas acima apontadas, resta confirmado o direito do contribuinte de deduzir as despesas de ágio nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir do momento em que se verificar uma das operações societárias elencadas pelo artigo 386 do RIR (incorporação, fusão ou cisão).

Essa corrente foi adotada nos acórdãos favoráveis ao contribuinte nº 1402-001.264 (Caso Geoplan) 1102-00.875 (Caso Columbian Chemicals), 1302-001.407 (Caso Nokia do Brasil), 101-95.786, 1402-00.993 e 1101-000.841 (Casos COSERN), 1301-000.711 (Caso Telemar), 1402-01080 (Caso Controlpav), 1402-01078 (Caso Equipav), 1102-

207. O tema ficou em evidência no acórdão n. 9101-001.657 (Casa do Pão de Queijo) da CSRF, envolvendo uma operação de subscrição de ações de ações com ágio: *“De fato, não havendo distinção na lei, não cabe ao intérprete fazê-lo. Por aquisição entende-se qualquer forma de absorção a um patrimônio jurídico de algo novo, não tendo, tal absorção, por único meio uma compra e venda. Pode-se dar, como na hipótese, pela subscrição de ações novas, o qual se insere, indubitavelmente, no conceito de “participação societária adquirida”.* O relator do processo acima citado sustenta que a origem dos recursos que são utilizados para aquisição do investimento não é relevante para a dedutibilidade fiscal do ágio. Para fins de análise da dedutibilidade fiscal do ágio, a contraprestação da aquisição societária pode ocorrer com recursos financeiros, conferência de bens ou de participações societárias, sendo indiferente a natureza que tal contraprestação assume.

000.873 (Caso Tim Celular), 1402-00.802 (Caso Santander), 1402-001.409 (Caso Energisa Borborema) e 1402-001.310 (Caso Biosintética).

Os acórdãos parcialmente favoráveis nº 1402-000.766 (Caso Allard) e 1402-001.229 (Caso NET), além dos acórdãos desfavoráveis nº 1402-001.180 (Caso Viação Joana D’Arc) e 1103-000.857 (Caso Higi Serv), também adotam expressamente a Segunda Corrente.

É possível concluir que não há uma posição consolidada das cortes administrativas acerca do ágio gerado entre partes não relacionadas, existindo, inclusive, posições mais ou menos rígidas a depender das turmas julgadoras que analisam cada caso, de modo que a situação atual ainda guarda elevado grau de incerteza.

Não obstante, nota-se que o Tribunal passou a pautar a sua análise essencialmente na verificação da presença de elementos que evidenciassem a substância econômica das transações, contexto em que se inserem as duas principais correntes descritas acima.

6. Utilização de empresas-veículo para venda, aquisição ou transferência²⁰⁸

A partir da análise de nossa base empírica, podemos verificar que, nos casos de aquisição de participação societária, há a corriqueira utilização de sociedades cujo propósito específico seja a viabilização e a facilitação da operação (sociedades usualmente referenciadas como “empresas-veículo”), da qual decorrerá a apuração de ágio aproveitável para fins fiscais.

Conseguimos visualizar diferentes grupos de operações, os quais segregamos, para fins da análise do critério em referência, conforme o propósito a que se destinam as “empresas-veículo” empregadas:

- a. “Empresas-veículo” para a alienação;
- b. “Empresas-veículo” para aquisição; e
- c. “Empresas-veículo” para a movimentação de ágio reconhecido e registrado (transferência).

A partir dos casos que se enquadram na classificação proposta, será analisada a forma como a utilização de “empresas-veículo” impacta o reconhecimento – no mais, fundamental na matéria – acerca da efetiva alienação / aquisição de participação societária.

Importante mencionar que, nesse momento específico, não analisamos as operações em que da utilização da “empresa-veículo” resulta ágio não registrado anteriormente e decorrente da conferência de ações ao seu capital, dentro do próprio grupo econômico, operação esta referenciada, muitas vezes, como “ágio interno”, porquanto tratada no tópico 4. Nosso objetivo, nesse momento, é avaliar a utilização de “empresas-veículo” em operações originalmente realizadas entre partes independentes, de forma que tais sociedades são empregadas com o desiderato de viabilizar ou facilitar a transação realizada, ou mesmo o evento que propicia o aproveitamento do ágio.

208. Colaboração de Karem Jureidini Dias.

6.1. “Empresas-veículo” para a alienação de participação societária

Nessa hipótese, a “empresa-veículo” se destina a simplificar e viabilizar a realização de um determinado negócio que, no objeto deste tópico, é realizado entre partes não relacionadas. Sua necessidade surge da circunstância de que, quando da transferência de determinado investimento para terceiro, nem sempre comprador e vendedor acordam com a alienação / aquisição da totalidade do investimento, cogitando-se numa compra e venda, por exemplo, meramente parcial do negócio, caso, inclusive, de eventual segregação do negócio conforme sua natureza.

Surge, assim, a necessidade de que o vendedor organize seus negócios de modo a subscrever numa sociedade holding a parcela do investimento que será alienada ao comprador, de forma tal que o negócio se constituirá na simples venda das quotas ou ações da referida holding, que passa a exercer, de certa forma, o papel de “empresa-veículo”, propiciando a venda da operação lá subscrita.

Nessa categoria, a privatização das empresas de telecomunicações pode ser destacada como exemplo pela larga utilização de sociedades (em tese, “empresas-veículo” para a viabilização do negócio) que agregaram e segregaram, exatamente, quais a parte do negócio que se objetivava alienar ou não, conforme o caso.

Esse modelo encontra-se até mesmo no Decreto nº 2.546/97, que determinou a cisão parcial da Telebrás²⁰⁹, com a criação de 12 empresas que receberiam as ações da União, para posterior alienação em leilão a empresas ou consórcio de empresas que deveriam, após a aquisição, concentrá-las em uma Sociedade de Propósito Específico (SPE), a qual desempenharia a função de uma *holding*.

Esse tipo de operação é descrita nas autuações que têm por objeto transações realizadas, por exemplo, nesse contexto das privatizações. Tal aspecto em particular, contudo, não constituiu nenhum óbice ao aproveitamento fiscal do ágio decorrente da aquisição da “empresa-veículo” (holding), porquanto foram apenas outras as particularidades da operação que, na autuação referenciada, fundamentaram a glosa²¹⁰.

Isso porque, diante da alienação / aquisição da participação societária da *holding*, ainda que considerada “empresa-veículo”, em negócio particularmente firmado entre partes independentes, esse tipo de operação não tem sido considerada impeditiva para o reconhecimento do ágio de acordo com a jurisprudência do CARF, não se localizando acórdãos em que se manteve a glosa sob tal fundamento.

6.2. “Empresas-veículo” para aquisição de participação societária

Nessa categoria, ao invés do vendedor, é o comprador que constitui “empresa-veículo” para viabilizar a aquisição de participação societária, de parte não relacionada, em determinado segmento, que pode ter a mesma ou outra natureza daquele que o comprador já desenvolve.

209. Nessa linha, embora sequer tenha versado a acusação fiscal acerca da utilização da “empresa-veículo” para alienação, veja-se Caso “Tele Norte Leste”, Acórdão 1301-000.711, sessão de 19/10/2011, relator Conselheiro Valmir Sandri.

210. Idem.

Para tanto, via de regra, a matriz do grupo comprador realiza substancial aporte de capital em empresa holding a quem caberá adquirir a participação societária detida por terceiros, registrando, na *holding*, o respectivo ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, sendo que, quando da incorporação às avessas – incorporação da empresa holding pela adquirida (investida) – tem-se o evento que autoriza a amortização do ágio e consequente dedução de despesas.

Acerca desse tipo de operação, verificam-se posições divergentes na jurisprudência administrativa.

De um lado, vale destacar o entendimento prevalecente no Acórdão **1301-001.505** (“Banco Cacique”). Sobre referido acórdão, esclarecemos, primeiramente, que a acusação fiscal foi fundamentada, sucintamente, no fato de que (i) *“o único intuito das incorporações reversas foi de levar para o interessado (empresa investida) o ágio pago”*; e (ii) o investidor de fato seria a sociedade remetente dos recursos do exterior para a *holding* brasileira, o que levaria à conclusão de que não teria sido satisfeita a exigência de confusão patrimonial entre investidor e investida, exigida pela Lei n. 9.532/97.

Vale registrar as razões do relator original do referido acórdão, cujo voto vencido estabeleceu como premissa a aplicação de normas puramente contábeis que vedariam o registro do ágio quando presente “empresa-veículo”, bem como a falta de propósitos extrafiscais na interposição da *holding* investidora no curso da operação:

“Na linha dos pronunciamentos da Comissão de Valores Mobiliários – CVM (Nota Explicativa à Instrução CVM n. 349/01), o uso de empresa-veículo visando o aproveitamento antecipado do benefício fiscal trazido pelo art. 7º da Lei n. 9.532/97, distorce a figura da incorporação em sua dimensão econômica.

Em que pese o fato de que, no presente caso, a operação de compra ter se dado entre terceiros independentes, resta evidente que a interposição da empresa-veículo na referida operação buscou, apenas, viabilizar a amortização do ágio incorrido, sem que a efetiva adquirente precisasse, para tanto, incorporar a empresa adquirida”.

Nada obstante, prevaleceu o entendimento pelo qual, segundo o voto vencedor, *“a lei não ampara as reorganizações societárias em que não existe uma efetiva aquisição de investimentos; quando há uma mera simulação de negócios societários visando unicamente a criar um ágio artificial para reduzir a carga tributária do contribuinte”*. Em outras palavras, não prevalecendo a acusação de inexistência de aquisição de investimento, tampouco se verificando criação de ágio artificial, a empresa estaria apta a aproveitar a despesa relativa à amortização do ágio. Citamos trecho que bem sintetiza a decisão do colegiado no referido caso:

“Assim, no exame das operações societárias visando a aferir a efetividade da existência do ágio, no meu entendimento, há que se levar em consideração, principalmente: **a existência de motivação econômica para a operação; a independência entre as partes na formação do preço pago pela participação; a existência de efetivo pagamento (mesmo que com bens ou direitos); modificação da participação no controle (direto ou indireto) da empresa operacional após a reorganização.** (...) O ágio, portanto, não foi formado em operação interna (intragrupo), mas sim da entrada de capital de um novo investidor no grupo que promoveu a efetiva alteração do controle societário da empresa vendida. (...) **O fato de o negócio ter sido**

entabulado pela Banco Societé Brasil e efetivado por meio de um empresa controlada, que recebeu o aporte de capital para fazer o investimento ao meu ver não contamina o negócio, nem desnatura a ocorrência do ágio. Havia inclusive previsão contratual para que ocorresse dessa forma. Ainda que não tenha existido a notificação prévia é certo que os vendedores não se opuseram, tanto que celebraram a venda. **Não enxergo simulação neste caso, mas sim a adoção de uma estrutura para as operações societárias compatível com o negócio efetivamente realizado, ainda que evidentemente estruturada com vistas a obtenção dos benefícios futuros de amortização desse ágio, conforme a previsão legal.** Entendo que, desta feita estamos no campo daquelas situações em que o contribuinte se valeu lícitamente do **direito de organizar o seu negócio de acordo com suas necessidades e/ou interesses**, inclusive optar pela forma negocial que lhe propiciasse o menor custo ou maior vantagem tributária, obedecidos os ditames legais” (grifos nossos).

Outros acórdãos podem ser citados no sentido da preservação da substância do ágio, ainda que decorrente de aquisição com interposição de “empresa-veículo”, a saber: Acórdãos **101-97.027** (“Editora Ática”), **108-09.539** (“Emi Music Brasil”), **1102-000.875** (“Columbian Chemicals Brasil”), **1302-001.150** (“Multiplan”), **1401-001.240** (“Nacional Minérios”), **1402-001.077** (“Editora Scipione”), **1402-001.279** (“Banco Societé Générale”), **1402-001.409** (“Energisa Borborema”) e **1401-001.166** (“Enersul”). Os fundamentos adotados nos referidos acórdãos podem ser sumarizados, via de regra, nos seguintes:

- (i) há uma aquisição efetiva;
- (ii) a aquisição ocorre entre partes não relacionadas;
- (iii) há pagamento do preço, ainda que com bens e direito;
- (iv) não há simulação nesses casos, mas, sim, a adoção de uma determinada estrutura para as operações societárias compatíveis com o negócio;
- (v) o ágio existiria da mesma forma, sendo que a empresa tem o direito de entabular seu negócio utilizando-se de controlada, sendo essa a receptora do aporte de capital para prospecção de investimento, seja, inclusive, para facilitar a posterior incorporação.

Ademais, em alguns casos tem-se julgamento no sentido de que, quando há um investidor estrangeiro conjugado com um brasileiro ou quando há vários investidores estrangeiros não relacionados para a aquisição de uma empresa brasileira, é justificável a concentração desse investimento numa *holding*, como consta da motivação apresentada nos Acórdãos **101-97.027** (“Editora Ática”) e **1401-001.240** (“Nacional Minérios”).

Contudo, permanece controversa a interpretação da matéria. A despeito de se apresentarem em menor número, verificamos julgados em que se assenta entendimento diverso para casos, ao menos à primeira vista, razoavelmente equivalentes. Exemplo disso é o Acórdão **1101-001.113** (“CCL”), cuja fundamentação do voto condutor pode ser bem sintetizada pelo excerto abaixo:

“No presente caso, CCL INDUSTRIES [matriz do grupo comprador] não figurou diretamente na aquisição de PRODESMAQ [adquirida], mas a Fiscalização não só demonstrou que CCL PAR [‘empresa-veículo’] operou por apenas 5 (cinco) dias, nos quais recebeu a integralização de seu capital pelo

valor de R\$ 125.930.789,20 e logo na sequência foi extinta por incorporação pela autuada, escriturando neste período apenas 7 (sete) lançamentos contábeis nos quais, inclusive, foram antecipados fatos futuros, mas que decorreriam do Contrato de Investimento, Associação e outras Avenças, firmado em 11/01/2006 entre a FAMÍLIA PROPRIETÁRIA [vendedores] e CCL INDUSTRIES. A Fiscalização, inclusive, expressa o entendimento de que naquele momento se concretizou a alienação de PRODESMAQ S/A ao grupo CCL INDUSTRIES, mediante pagamento do preço e recebimento do bem adquirido. (...)

E, nestes autos, como visto, a autoridade lançadora reuniu provas suficientes para evidenciar que **CCL PAR não era, propriamente, uma sociedade empresária, mas apenas uma extensão do caixa da real adquirente, CCL INDUSTRIES**. Por tais razões, na medida em que a incorporação não se verificou entre a adquirente e a adquirida, a amortização do ágio com efeitos fiscais não encontra amparo nos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/97” (grifos e comentários entre colchetes nossos”.

Vê-se que, nesse caso, desconsiderou-se absolutamente a “empresa-veículo”, concluindo-se pela inexistência dos requisitos necessários para o aproveitamento fiscal do ágio. Não obstante, não é possível se afirmar, ao certo, se foi debatida a necessidade (justificativa) da *holding*, a exemplo do que ocorreu nas hipóteses anteriormente citadas, inclusive aquelas de investimento por mais de uma empresa não relacionada ou qualquer outro tipo de motivo.

Outro caso digno de nota é o Acórdão **1402-001.404** (“Lupatech”), em que, embora se reconheça a ausência de indícios de simulação, desqualificando-se a penalidade, decidiu-se que *“a utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL”*, devendo tal operação *“ser desconsiderada para fins tributários”*. Nesse caso específico, há a menção de que é ausente o propósito negocial, o que nos permite inferir que não tenha havido justificativa para o emprego da *holding*.

Ainda, alguns acórdãos consideraram que aquisições em que se interpõe “empresa-veículo” não revelam seu real adquirente, a exemplo dos Acórdãos **1101-000.942** (“Arcelormittal Gonvarri”), **1401-001.241** (“Renosa Indústria de Bebidas”) e **1402-001.949** (“Ecisa Participações”).

Enfim, vale apresentar a base empírica relativa a esse específico tópico:

Acórdão	Contribuinte	Data da Sessão	Tipo de Veículo	Resultado
108-09.539	Emi Music Brasil	23/01/2008	Aquisição	Cancelamento da glosa.
101-97.027	Editora Ática	13/11/2008	Aquisição	Cancelamento da glosa.
1402-001.077	Editora Scipione	13/06/2012	Aquisição	Cancelamento da

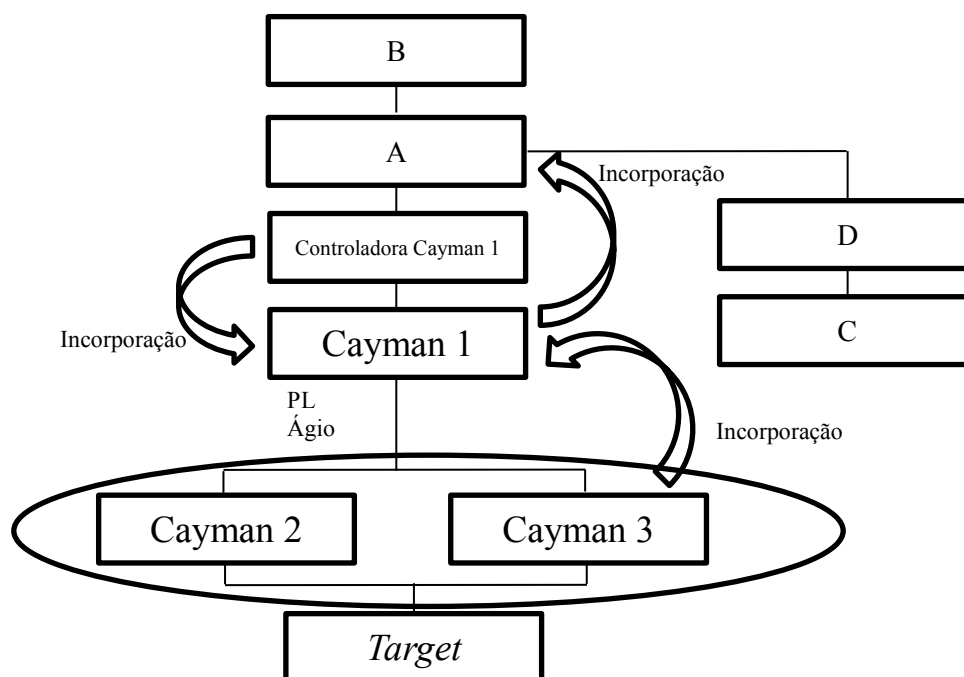
Acórdão	Contribuinte	Data da Sessão	Tipo de Veículo	Resultado
				glosa.
1402-001.279	Banco Societe Generale Brasil	04/12/2012	Aquisição	Cancelamento da glosa.
1102-000.875	Columbian Chemicals Brasil Ltda.	12/06/2013	Aquisição	Cancelamento da glosa.
1402-001.409	Energisa Borborema - Distribuidora De Energia	10/07/2013	Aquisição	Cancelamento da glosa.
1302-001.150	Multiplan Empreendimentos	07/08/2013	Aquisição	Cancelamento da glosa.
1301-001.505	Banco Cacique S/A	06/05/2014	Aquisição	Cancelamento da glosa.
1401-001.240	Nacional Minérios S/A	26/08/2014	Aquisição	Cancelamento da glosa.
1402-001.404	Lupatech S/A	09/07/2013	Aquisição	Manutenção da glosa.
1101-000.942	Arcelormittal Gonvarri	11/09/2013	Aquisição	Manutenção da glosa.
1101-001.113	CCL Label do Brasil S/A	03/06/2014	Aquisição	Manutenção da glosa.
1401-001.241	Renosa Indústria de Bebidas	26/08/2014	Aquisição	Manutenção da glosa.
1402001.949	Ecisa Participações Ltda.	24/03/2015	Aquisição	Manutenção da glosa.

6.3. “Empresas-veículo” para a movimentação de ágio reconhecido e registrado

Outra modalidade de utilização de “empresa-veículo” é aquela na qual se utilizam sociedades, no mais das vezes de curta duração, com o propósito de movimentar dentre as sociedades do grupo o ágio originário de uma efetiva aquisição, naquele momento, entre partes não relacionadas.

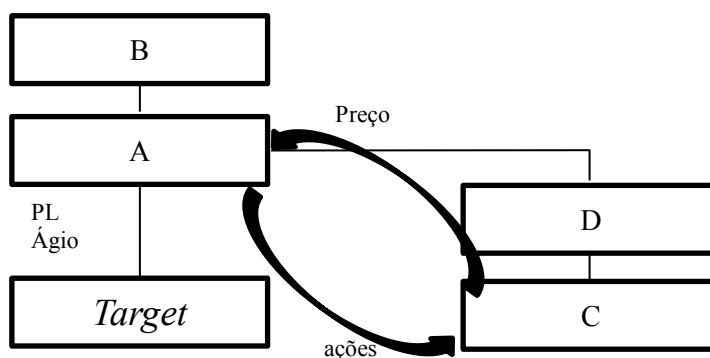
Um exemplo de “empresas-veículo” classificada nessa categoria pode ser encontrado no Acórdão **1102-001.182** (“Klabin”). Toda a reestruturação se refere à aquisição, pelo “Grupo Klabin” de sociedade (*target*), originalmente detida por não residentes. Dispensada a apresentação da estrutura original, temos que a aquisição se deu por meio de sociedade *offshore* em Cayman (“Cayman 1”) controlada pelo “Grupo Klabin”, que adquiriu, com ágio, as controladoras (“Cayman 2” e “Cayman 3”) da sociedade *target*. Na sequência, a controladora da “Cayman 1” incorpora, além da sua controlada direta, as demais sociedades em Cayman, para, então, ser incorporada pela sua

controladora, “A”. Já nesse momento é importante frisar que a contribuinte em questão é controlada indireta da “A”, localizando-se num outro segmento do organograma societário do grupo. Graficamente, temos:

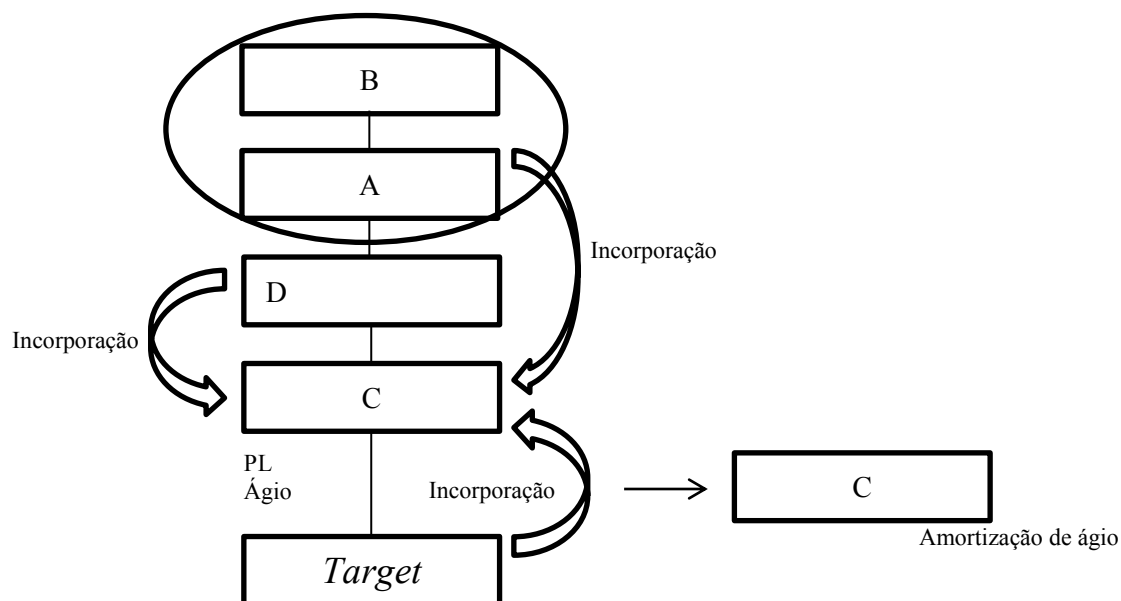


Não obstante as absorções de patrimônios decorrentes das incorporações, no acórdão não há qualquer informação no sentido de que o ágio apurado na aquisição tenha passado a ser deduzido, mantendo-se intacto o registro em “A” de seu investimento na *target*.

Concluídas as incorporações, “A” aliena a integralidade das ações da *target* à sua controlada indireta, “A”. O valor praticado, contudo, é exatamente aquele no qual estava registrado seu investimento na *target*, de tal sorte que “A” não apurou qualquer ganho de capital na alienação e “C”, por sua vez, registrou o ágio refletido pela aplicação do método da equivalência patrimonial.



Ato contínuo, “C” incorporou todas as demais sociedades, “B”, “A”, “D” e, principalmente, a *target*, passando, portanto, a deduzir a despesa decorrente da amortização do ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da sua controlada direta. Esquemáticamente:



Assim sendo, verificou-se uma sucessão de atos societários que importou na movimentação do ágio originalmente registrado na aquisição da *target* pela “Cayman 1”, tanto que, ao cabo, o ágio acabou sendo aproveitado pela “C”, entidade que não tinha relação societária vertical com “Cayman 1”.

Sobre esse aspecto da operação, constou no voto condutor do respectivo acórdão que o critério crucial para a análise da operação deve ser a existência de efetiva alienação / aquisição de participação societária, ressaltando que seria possível o deslocamento do ágio em razão de incorporação, compra e venda ou conferência de capital, respeitado o valor contábil:

“Diante da existência de **ágio efetivamente pago** e devidamente fundamentado em mais valia de ativo ou em rentabilidade futura, caso exista um propósito negocial válido, é plenamente aceitável que o grupo econômico “transfira” o ágio para outra de suas empresas, aproveitando o benefício em outra parte da estrutura societária.

Em outras palavras, **sendo possível o aproveitamento do ágio por incorporação direta**, é possível seu deslocamento por incorporações sucessivas, compra e venda ou conferência de capital, todas pelo mesmo valor contábil, desde que se justifique que as operações tiveram propósito negocial e não serviram para criar benefício tributário a que o grupo econômico não fazia jus. Nesses casos, o desdobramento do ágio na destinatária do investimento é consequência direta do método de equivalência patrimonial, tratando-se do mesmo ágio existente na antiga investidora”.

É bem verdade que, nesse caso, fez-se referência à verificação do “propósito negocial” para a validação da operação. Nessa parte, o voto condutor revelou uma análise que

se satisfizes, quanto ao propósito negocial, pela “*grande reestruturação societária do Grupo*” – circunstâncias que, no final das contas, é comum a todas as operações que envolvam “empresas-veículo” para a movimentação do ágio.

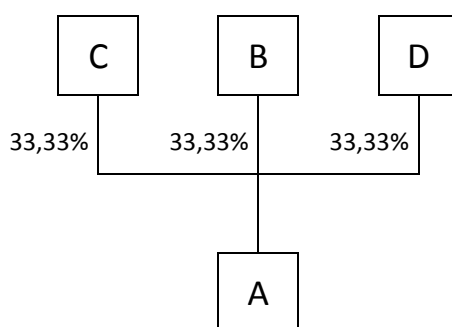
Vale esclarecer, contudo, que a glosa foi mantida no caso, embora sob razão diversa, relacionada à fundamentação econômica em si do ágio e sua comprovação, e não pela utilização de “empresa-veículo”. Vejamos trechos do voto condutor:

“Contudo, apesar de a autoridade lançadora não ter tido sucesso no argumento de proibição genérica do aproveitamento do ágio após sucessivas incorporações, permanece incólume a acusação de que o ágio somente foi contabilizado na venda para o recorrente sem estar devidamente fundamentado. (...)”

Assim, penso que as provas dos autos apenas permitem concluir que, em setembro de 2000, pagou-se “preço cheio” pela participação na Igaras sem o cuidado de se justificar o motivo do sobrepreço. E que, somente por ocasião da reorganização societária do Grupo Klabin, buscou-se justificar esse ágio de forma a permitir sua dedução fiscal.

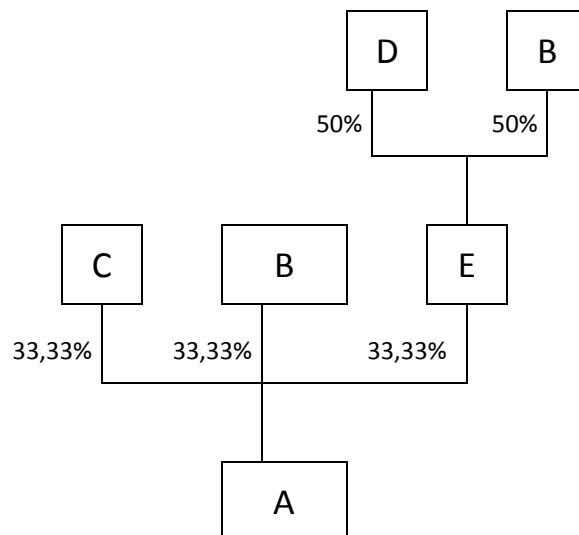
Dessa forma, o ágio em análise deixou de atender ao segundo dos requisitos necessários para permitir sua dedutibilidade: em sua origem, a incorporação direta (...) não geraria o direito à dedução fiscal da amortização do ágio pago. Assim, por evidente, os ágios decorrentes desse sobrepreço originalmente indedutível dele herdam a mesma mácula”.

Outro julgamento que envolveu “empresas-veículo” para movimentação do ágio pode ser encontrado no Acórdão **1102-001.018** (“Banco Itaucard”), que tratou da reorganização societária ocorrida quando da aquisição de mais de uma parte da operação de cartões de crédito da empresa “A” pelo Grupo “B”, que era de titularidade dos Grupos “B”, “C” e “D”²¹¹:

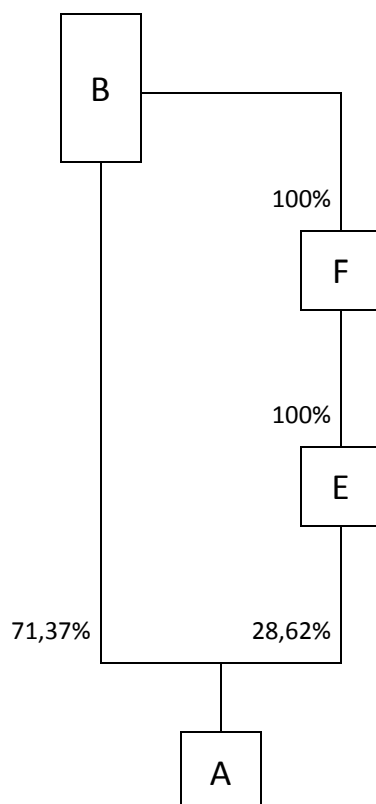


Em um primeiro momento, “D” subscreve em “E” suas ações em “A” pelo valor patrimonial, enquanto “B” subscreve, com ágio, aumento de capital da “E” em dinheiro, alcançando-se a seguinte configuração:

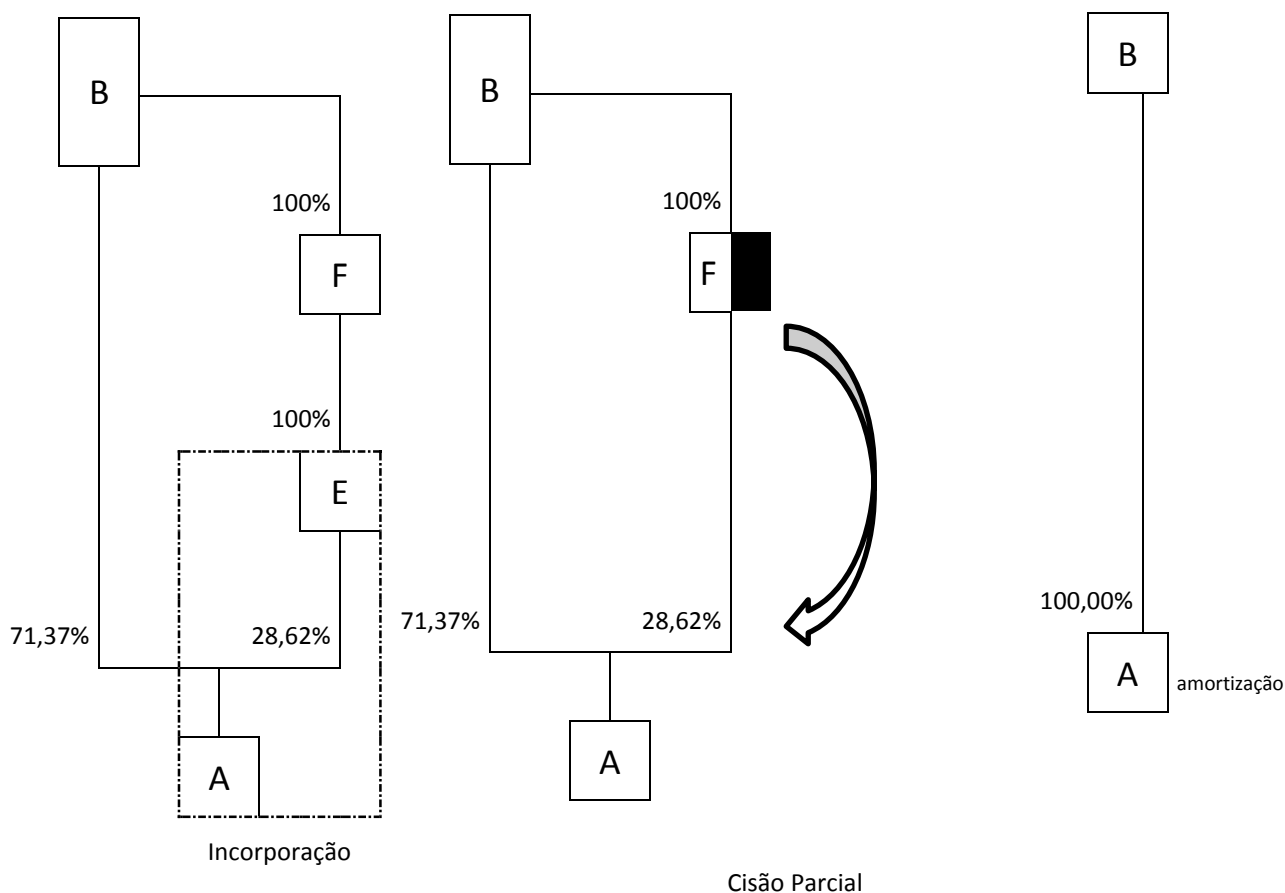
211. Os esquemas foram adaptados do voto condutor do Acórdão 1102-001.018.



Na sequência, desdobrou-se uma série de atos societários que visaram à segregação das participações societárias de cada um dos grupos (“C”, “B” e “D”). O importante, até aqui, é a constatação de que, em toda a reestruturação, até o último estágio, o ágio permaneceu registrado na “A” com relação ao investimento na “E”, originário da subscrição de capital social. Isso porque, na sequência, “A” subscreve suas ações da “E”, subscritas originalmente com ágio, no capital social da “F”, avaliadas pelo mesmo valor que constava em seu ativo (isto é, valor patrimonial da “E” acrescido do ágio):



Após incorporar “E”, a “A” incorpora a parte cindida da “F” (nela incluída o investimento da cindida na própria incorporadora), dando início à amortização fiscal do ágio originalmente pago pela “A” e movimentado para “E”, ilustramos:



Fundamental para as decisões que cancelam a glosa nesses casos da utilização de “empresa-veículo” para a movimentação de ágio é que não importa o juízo que se faça da operação: o que se busca saber é se o ágio originalmente gerado possui fundamento. Em outras palavras, defende-se que, se o ágio anteriormente registrado perfazia todos os requisitos impostos pela legislação para seu aproveitamento fiscal, não é a utilização de “empresa-veículo” para movimentá-lo dentro do grupo, sem criação de “novo” ágio (o que, usualmente, se limita a uma questão de valor), que impede seu aproveitamento.

A corroborar esse entendimento, importar analisar o Acórdão **1101-001.097** (“Folha da Manhã”), caracterizado pela utilização de “empresas-veículo” em dois momentos e para duas finalidades: em primeiro lugar, para a subscrição com ágio do investimento do próprio grupo numa primeira “empresa-veículo” e, num segundo momento, para uma nova subscrição das ações em outra “empresa-veículo”, pelo custo contábil do investimento, movimentando-se, assim, o ágio anteriormente registrado.

No caso, em que pese o relator haver se socorrido de algumas normas contábeis, o voto condutor traz interpretação referente aos requisitos impostos pela legislação ordinária, transcrita no excerto abaixo:

“Os dispositivos transcritos somente se referem ao ágio formado na **aquisição** de investimentos e, ainda, o art. 7º da Lei n. 9.532/97 frisa que deve ser ele apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o qual, por sua vez, trata do ágio formado entre o custo **de aquisição** do investimento e o valor do patrimônio líquido na época **da aquisição**. E somente há **aquisição** quando há intervenção de terceiro e efetiva transmissão de propriedade do direito” (grifos no original).

É bem verdade, contudo, que a noção de aquisição não se limita às operações entre terceiros, sendo essa característica um indício – talvez dos mais relevantes, mas ainda um indício – da existência de efetiva aquisição, sem prejuízo de situações, como as descritas nesse trabalho, em que se verifica verdadeira aquisição dentro do próprio grupo.

Seja como for, o Acórdão **1101-001.097** (“Folha da Manhã”) traduz posição segundo a qual, sendo viciado o ágio em sua concepção, tampouco poderá ser aproveitado quando interposta “empresa-veículo” para sua movimentação.

Em suma, temos:

Acórdão	Contribuinte	Data da Sessão	Tipo de Veículo	Resultado
1102-001.018	Banco Itaucard S/A	12/02/2014	Transferência	Cancelamento da glosa.
1301001.394	Banco Itaucard S.A.	12/02/2014	Transferência	Cancelamento da glosa.
1402001.402	Globosat Programadora Ltda.	09/07/2013	Transferência	Cancelamento da glosa.
105-16.395	Thyssenkrupp Elevadores S.A	4/25/2007	Transferência	Cancelamento da glosa.
1101-00.354	Vivo S.A	02/09/2010	Transferência	Cancelamento da glosa.
1101-000.899	Publicar Do Brasil Listas Telefônicas Ltda.	11/06/2013	Transferência	Manutenção da glosa.
1101-000.936	Ticket Serviços S/A	10/09/2013	Transferência	Manutenção da glosa.
1101-000.961	Banco Santander	08/10/2013	Transferência	Manutenção da glosa.
1101-000.962	Banco Santander	08/10/2013	Transferência	Manutenção da glosa.
1102001.252	Milenia Agrociencias S.A.	26/11/2014	Transferência	Manutenção da glosa.
1103-001.151	Ambev Companhia	26/11/2014	Transferência	Manutenção

	De Bebidas Das Américas			da glosa.
1201000.285	Hipercard Administradora De Cartão De Crédito Ltda.	09/07/2010	Transferência	Manutenção da glosa.
1301001.744	Cálamo Distribuidora De Produtos De Beleza S.A.	03/02/2015	Transferência	Manutenção da glosa.
103-23.290	Carrefour/Rdc Foccar Fomento Mercantil	12/5/2007	Transferência	Manutenção da glosa.
1402001.876	Tim Nordeste S.A.	26/11/2014	Transferência	Manutenção da glosa.
1301-001.783	Cteep Companhia De Transmissão De Energia Elétrica Paulista	03/03/2015	Transferência	Manutenção da glosa.
1101-001.097	Folha Da Manhã	06/05/2014	Transferência	Manutenção da glosa.

7. Incorporação da empresa-veículo e propósito negocial²¹²

Os debates acerca das condições para dedução da amortização do ágio na apuração das bases de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) envolvem frequentemente os conceitos de empresa-veículo e propósito negocial, ambos já bem enraizados na jurisprudência e na nascente doutrina acerca do tema.

A estrutura básica do tratamento tributário do ágio foi especificada pelo Decreto-lei 1.598, de 1977. Entretanto, as discussões envolvendo as duas figuras examinadas são relativamente recentes²¹³, eis que surgidas com a introdução pela Lei 9.532²¹⁴, de 1997, da possibilidade de aproveitamento como despesa das amortizações nos casos de absorção do patrimônio de uma pessoa jurídica por outra mediante operações societárias de incorporação, fusão ou cisão. A lei autorizou a dedução inclusive nas situações em que a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária, tipo de operação que se tornou conhecida na jurisprudência administrativa como “reversa” ou “às avessas”.

No presente exame não se verifica a legitimidade na formação do ágio, restringindo-se a pesquisa aos casos do seu aproveitamento como dedução, tomando-se como legal a sua constituição.

212. Colaboração de Aloysio José Percínio da Silva.

213. O primeiro acórdão encontrado é de 16/08/2006, n. 105-15.913.

214. Art. 7º e 8º, correspondentes ao art. 386 do RIR/1999.

Não há relevante divergência de opiniões quanto à admissibilidade de dedução das amortizações quando o evento societário abrange as pessoas jurídicas envolvidas originariamente na constituição do ágio – investidora e investida. Da mesma linha, o fato do evento que autoriza a amortização fiscal tratar-se de uma incorporação “reversa” ou “às avessas” tampouco têm motivado, por si só, a glosa das despesas, como se verifica dos Acórdãos n. 1302-001.404 e 1302-001.406 (Nokia do Brasil Tecnologia Ltda.), bem como 1302-001.532 (Lakeland Brasil Ltda.), todos baseados na autorização legal do artigo 8º da Lei n. 9.532/97.

O debate no tribunal administrativo federal cresceu com o aparecimento da denominada empresa-veículo nos conjuntos de operações entabuladas pelos contribuintes nos seus respectivos planejamentos tributários, quando, então, entrou em cena o discutível pressuposto de necessidade de fundamento econômico, mercadológico ou societário – não essencialmente tributário, portanto – para a realização dos eventos de incorporação, fusão ou cisão, surgindo, por via de consequência, a figura do propósito negocial.

O Acórdão n. 103-23.290, adotado na sessão de julgamento realizada em 5 de dezembro de 2007, foi o primeiro sobre a matéria a ter a expressão “empresa-veículo” inserida numa ementa²¹⁵. Na ocasião, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso voluntário interposto por RDC Foccar Factoring Fomento Comercial Ltda., por unanimidade, ao fundamento de inexistência de propósito negocial, em razão de a pessoa jurídica incorporada constituir “mera” empresa-veículo utilizada para transferência de ágio à incorporadora. Não se infirmou, aqui, a higidez do ágio em si, centrando-se o questionamento no fato de que, em razão da conferência de participações para a holding, teria se dado a sua “transferência” e, portanto, mera aquisição da holding (sociedade distinta da adquirente original) não autorizaria o aproveitamento fiscal do referido ágio.

Em regra, define-se como empresa-veículo aquela que recebe da investidora participação societária com ágio como forma de integralização de capital e passa por processo de fusão, cisão ou incorporação – inclusive às avessas – de tal maneira a criar as condições de atendimento aos requisitos legais para dedução das amortizações do ágio integrante do seu patrimônio. No mais das vezes, são criadas para esse fim específico, têm vida curta e não apresentam atividade operacional ou até mesmo quadro de empregados.

A empresa-veículo não participa do fato econômico original constitutivo do ágio, não integra nenhum dos polos, como investidora ou investida. Surge na cadeia de operações após o evento inicial, cumprindo, na verdade, o papel de intermediária, transferindo-o (o ágio) para a pessoa jurídica que irá deduzi-lo, conforme planejamento estipulado pelas partes interessadas.

215. “INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “**empresa veículo**” para transferência do ágio à incorporadora.” (Destaque em negrito acrescido)

Com efeito, há duas grandes correntes interpretativas entre si conflitantes acerca da legalidade tributária da utilização de empresa-veículo como caminho para formação das condições de dedução das parcelas de amortização do ágio na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Uma delas argumenta que a amortização do ágio constitui benefício fiscal expressamente previsto em lei, concedido originariamente como incentivo à participação nos processos de privatização de empresas estatais promovidas pelo governo federal, mas igualmente aplicável às operações societárias realizadas fora desse âmbito, nessa hipótese, como estímulo à reorganização das empresas.

Para esse grupo, a dedução prescindiria da existência de propósito negocial (motivação extra-tributária) e a utilização de empresa-veículo seria legítima como meio para alcançar o benefício de redução da base de cálculo tributável, observando-se os requisitos formais de registro de todas as operações realizadas, tanto no âmbito da contabilidade quanto no dos órgãos cartoriais competentes.

Dito de outra forma, o próprio objetivo de alcançar o benefício fiscal seria suficiente para conferir legitimidade à utilização da empresa intermediária (veículo), o requisito do fim negocial equivaleria a exigência não prevista na norma legal. Para os que assim pensam, a criação de operações visando exclusivamente à implantação de condições para a dedução estaria em harmonia com a *mens legis*.

Tal entendimento foi incorporado no Acórdão n. 105-16.774, de 08/11/2007, resultante do julgamento do recurso interposto por CPQ Brasil S/A. Decidiu o colegiado, por maioria, que “o ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de sequência dos atos de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao intérprete vedar aquilo que a lei não proibiu”.

Os adeptos da outra corrente interpretativa defendem a obrigatoriedade da existência de elementos de fato caracterizadores da necessidade da realização da operação societária de incorporação, fusão ou cisão para os negócios da pessoa jurídica ou reorganização do grupo societário, considerando a natureza de despesa do ágio amortizado, condição que remete ao atendimento do pressuposto de necessidade aplicável às despesas em geral. Nessa linha, a realização de operações sem fim negocial caracterizaria planejamento tributário abusivo com objetivo único de economia tributária, baseadas, no mais das vezes, nas figuras da fraude à lei, do abuso de direito e da simulação.

Encontram-se frequentemente nos acórdãos discussões sobre a necessidade de avaliação do “filme” por inteiro e não apenas de cada uma das “fotos”. Trata-se, na verdade, do exame do conjunto de operações investigadas, não apenas de cada uma isoladamente, de tal forma a identificar a situação das sociedades antes e depois da sucessão dos fatos, verificando-se se houve alguma alteração efetiva nos negócios, na organização do grupo societário, ou se tudo continuou como antes, criando-se tão-somente as condições para a economia tributária de forma artificial.

O Acórdão n. 1201-00.689, de 08/05/2012, relativo a recurso voluntário da Celpe – Companhia Energética de Pernambuco, é um exemplo bem representativo dessa orientação.

No referido recurso, alegou-se que o aproveitamento do benefício fiscal, na formatação societária então existente, somente poderia se dar por meio da incorporação de suas controladoras, o que seria impraticável do ponto de vista operacional, levando-se em conta os tipos de ativos e de atividades dos seus adquirentes, uma entidade de previdência fechada e um banco de investimento.

Montou-se, então, uma arquitetura societária que permitiu aos adquirentes subscrever e integralizar capital numa sociedade X mediante entrega das ações (com ágio) da Celpe para, em seguida, essa sociedade X transferir as ações para uma outra sociedade Y (veículo). A sequência de atos possibilitou a transferência do ágio dos adquirentes para o patrimônio da empresa-veículo. Como derradeiro ato, Celpe incorporou a sua investidora (veículo) e passou a deduzir as parcelas de amortização do ágio.

A turma julgadora identificou propósito comercial nas operações e deu provimento ao recurso voluntário por unanimidade²¹⁶.

No julgamento do caso Tempo Serviços Ltda. (Banco Bradesco S/A), do qual resultou o Acórdão n. 1103-000.960, de 06/11/2013, a sucessão de eventos realizados foi considerada simulada para o fim único de forjar as condições para economia tributária.

A fiscalização indicou como empresa-veículo (Esmeralda Holdings Ltda.) uma pessoa jurídica constituída com capital de R\$ 1.000,00 e objeto social "administração, locação, compra e venda de bens próprios e participação em outras sociedades como cotista ou acionista", permanecendo inativa até o evento de incorporação, sem registro de receita bruta e despesas administrativas na DIPJ e de empregados e ativo imobilizado, afirmações não contestadas pela contribuinte no recurso.

As únicas operações realizadas durante a sua existência foram a sua aquisição pelo Bradesco, o aumento de capital e a incorporação pela Tempo Serviços (contribuinte autuada), consideradas no Acórdão como simultâneas e voltadas para criar as condições para transferência e dedução do ágio da base de cálculo tributável.

Entendeu-se inexistir qualquer mudança na distribuição de atividades do grupo empresarial Bradesco antes e depois da incorporação da empresa-veículo pela contribuinte autuada. A intermediária servira tão-somente de "canal de passagem de ágio" na sucessão de eventos societários ocorridos. Portanto, o "planejamento estratégico" alegado pela recorrente não continha qualquer intuito comercial, visava exclusivamente à economia tributária.

Foi aplicado o mesmo entendimento nos dois casos tomados como ilustrativos da segunda corrente interpretativa, muito embora para concluir-se por decisões distintas.

216. "AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO RECONHECIDA. AUSÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO. A aquisição de participação societária de uma determinada empresa, com ágio, por outra que venha ser incorporada, permite a dedução do ágio pago, no cálculo do lucro real, pela incorporadora, haja vista que se extinguiu o investimento anteriormente realizado com a incorporação às avessas, a teor do inciso II do §6 do artigo 386 do RIR/99. A existência de documento (demonstrativo ou laudo) que contempla por metodologia o valor dos ativos em razão de rentabilidade futura permite que a contribuinte realize o aproveitamento do ágio apurado. Inexistência de ágio interno, visto que o valor do ágio apurado na aquisição da Celpe foi transmitido às demais empresas pelo mesmo valor, conforme laudos juntados nos autos. **Empresa veículo utilizada sob fundamento econômico devidamente justificado nos autos.**" (Destaque em negrito acrescido)

No primeiro, da Celpe, identificou-se propósito negocial e deu-se provimento ao recurso voluntário. No segundo, da Tempo Serviços, foi negado provimento em razão da ausência da referida motivação.

Na pesquisa realizada no *site* do Carf em 23/12/2015, só foi encontrado um acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), foi o de n. 9101-001.657, da Primeira Turma, de 15/05/2013. No julgamento, os membros da Turma, por maioria, ratificaram o entendimento adotado no Acórdão n. 105-16.774 (CPQ Brasil S/A), referido acima.

Bem se vê que o debate, ainda em aberto, divide os aplicadores da lei entre os que rejeitam a empresa-veículo quando inexistente propósito negocial e aqueles que a aceitam sem a obrigatoriedade de tal finalidade não tributária.

8. Qualificação da multa de ofício nos lançamentos de ágio²¹⁷

A qualificação da multa de ofício em casos de glosa de amortização de ágio é um tema carregado de controvérsia na jurisprudência do CARF, na medida em que não há homogeneidade de fundamentos nos acórdãos que decidem pela manutenção do aumento da penalidade, bem como pela sua redução.

Dessa forma, os diversos acórdãos que tratam a respeito da multa qualificada, seja para mantê-la, seja para reduzi-la, adotam diferentes justificativas, não havendo um consenso quanto às razões que, uma vez verificadas, devem levar à qualificação da multa, e que, conseqüentemente, quando ausentes, não permitem que haja a aplicação de tal sanção.

Vale ressaltar, ainda, que, algumas vezes, em que pese coincidirem as razões das decisões, são empregadas diferentes terminologias às figuras que levam à qualificação ou desqualificação da penalidade.

Portanto, para melhor elucidar a pesquisa realizada sobre a jurisprudência do CARF, foi feita, neste tópico, divisão por acórdãos que possuem similaridade de fundamentos, no intuito de aclarar a confusão jurisprudencial.

Passa-se, assim, para a análise pelas decisões que afastam a qualificação da multa.

O julgamento do acórdão n. 1401-000.850, resultou na desqualificação da multa aplicada, com base na comprovação de que, apesar da reorganização societária ter sido realizada com o único intuito de reduzir a tributação, não houve simulação no caso, hipótese que acarretaria a aplicação da multa qualificada, mas sim abuso de direito, o qual, por si só, não gera a qualificação da penalidade. Também nesse sentido os acórdãos n. 1402-001.077 e 1101-001.239.

No acórdão n. 1202-000.884, por seu turno, a redução da multa se deu por não ter sido constatada a presença de fraude, e sim de falta de propósito negocial, que autoriza o lançamento, mas que não enseja a multa qualificada.

Na hipótese retratada no acórdão n. 1402-001.337, em que pese as operações societárias realizadas terem ocorrido entre empresas do mesmo grupo, não gerando, por conseguinte, ágio amortizável, tais operações cumpriram os requisitos formais de

217. Colaboração de João Lima Junior.

registro, seja contábil ou nos órgãos competentes, o que afasta a possibilidade de aplicação da multa qualificada, por ausência de simulação. Nesse mesmo sentido os acórdãos n. 1103-001.151, 1302-001.183 e 1302-001.108.

Também desqualificou a multa de ofício a decisão proferida no acórdão n. 1402-001.332, visto o entendimento de que reorganização societária não se confunde com fraude quando os atos praticados, em que pese terem sido adotados visando a redução de tributos, são válidos e amparados pela lei, sendo necessária, para a configuração de fraude, a ocultação de atos e a presença de dolo, o que não se verifica no caso. Nessa mesma linha foram os julgamentos dos acórdãos n. 1302-001.687, 1302-001.145, 1102-000.933, 1402-001.180, 1402-001.278, 1401-001.347, 1402-001.402, 1402-001.404 e 1402-001.460.

Foram proferidos, ainda, os acórdãos n. 1101-000.961 e 1101-000.962, os quais entenderam que a interpretação equivocada do sujeito passivo acerca da possibilidade de amortização do ágio não é suficiente para a qualificação da penalidade aplicável aos tributos que deixaram de ser recolhidos. Portanto, as operações societárias realizadas revelaram que os contribuintes buscaram apenas uma vantagem tributária, restando configuradas condutas contrárias à lei, mas não foi comprovado o dolo necessário à caracterização da fraude, que, por sua vez, levaria à qualificação da multa de ofício. Os contribuintes, na verdade, interpretaram de forma diversa a legislação, praticando atos que reputavam válidos para amortizar o ágio pago na aquisição. Nesse mesmo sentido os acórdãos n. 1101-000.936 e 1201-000.969.

Finalmente, nos acórdãos n. 1201-000.968, 1201-000.967, 1201-000.939 e 1401-001.241, restou consignado que deve ser afastada a qualificação da multa de ofício quando houver dúvida razoável acerca do dolo do sujeito passivo quanto aos atos que vieram a retardar o conhecimento, por parte de Fisco, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Passa-se, agora, à análise das decisões que mantiveram a qualificação da multa de ofício.

No acórdão n. 1301-001.220, a decisão pela qualificação da multa fundou-se no fato de não haver substância econômica nem propósito comercial nos atos praticados, sendo inerentes a eles o artificialismo, o que leva ao aumento da penalidade.

O julgamento do acórdão n. 1101-000.899 qualificou a multa de ofício pelo fato de ter sido verificada, no caso em questão, a prática de negócio jurídico fictício, que se prestava apenas para construir um cenário semelhante à hipótese legal que autoriza a amortização do ágio pago na aquisição de investimentos.

A multa qualificada foi aplicada, novamente, no acórdão n. 1202-00.753, dada a constatação de evidente intuito de fraudar o Fisco, através da prática de atos simulados. Também nesse sentido as decisões dos acórdãos n. 1301-001.762, 1301-001.435, 1301-001.761, 1301-001.756, 1301-001.350, 1202-001.100, 1202-000.890, 1103-000.960, 1103-000.857, 103-23.441, 101-96.724, 1301-001.744 e 1103-001.170.

Por fim, o acórdão n. 1402-001.299 fixou multa qualificada por terem sido realizados atos com base em contratos eivados de fraude, cujo objetivo era, evidentemente, reduzir o IRPJ e a CSLL, o que, segundo os julgadores, leva à qualificação da sanção.

9. Conclusões

Analizado o material empírico levantado à luz dos critérios propostos, é possível que se delineiem algumas conclusões.

Em primeiro lugar, quanto ao fundamento do ágio, revelou-se recorrente que a Fiscalização proceda à glosa das amortizações de ágio sob o fundamento de que o valor registrado a título de expectativa de rentabilidade futura da investida tinha natureza diversa (valor do mercado de bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis ou outra razão econômica). Os precedentes avaliados a esse respeito indicam que existem decisões do CARF no sentido de que, antes da entrada em vigor da Lei n. 12.973/2014, a alocação do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura não é residual, pelo que não há obrigatoriedade de alocação, primeiramente, como mais-valia de bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. No entanto, em alguns casos, a alocação foi reputada inadequada nas hipóteses em que as circunstâncias da operação (instrumentos contratuais, métodos de precificação etc.) evidenciaram tratar-se de aquisição, em verdade, de ativos ou fundo de comércio.

Outra discussão avaliada diz respeito aos laudos e documentos que suportam a razão econômica do ágio. A esse respeito, com raras exceções, consignou-se posição de que despeito de a legislação não exigir a elaboração de laudo, a jurisprudência acabou se firmando no sentido essa elaboração ser condição para a dedutibilidade da amortização do ágio; além disso, o laudo deve ser contemporâneo à aquisição do investimento e deve demonstrar a natureza do ágio pago. Há de se comentar que, ainda que em poucos casos, a amortização fiscal do ágio foi glosada por entendida “irrealista” a projeção de rentabilidade futura, que não veio a se concretizar. Essa posição, contudo, revelou-se minoritária, tendo sido mais recorrente entendimento, segundo o qual, se consistente o método de avaliação da rentabilidade futura, o fato de o laudo acabar se revelando incorreto nas suas projeções não afeta sua validade.

No tocante à mensuração do ágio passível de amortização fiscal, restou reiterado o entendimento de que o ágio já amortizado na contabilidade deve ser simplesmente baixado, não devendo integrar o cálculo do valor do ágio passível de amortização para efeitos fiscais. Ainda sobre a mensuração, as decisões são no sentido de que o valor do ágio passível de amortização é simplesmente o valor pago, isto é, tratando-se de hipótese de patrimônio líquido negativo (passivo a descoberto), referido saldo devedor não deve ser considerado para fins de desdobramento do custo de aquisição e apuração do ágio. A parcela do ágio pago na aquisição de investimento, amortizada na contabilidade antes da operação de incorporação, fusão ou cisão, não é dedutível após a realização da operação de incorporação, fusão ou cisão; se a empresa adquirida tiver patrimônio líquido negativo, o ágio corresponde à totalidade do valor pago na aquisição do investimento.

Sobre o prazo para amortização do ágio para fins fiscais, a lei estabelece a proporção mensal de 1/60, isto é, cinco anos. Em geral, as decisões vêm autorizando a amortização em prazo maior, se assim pretendido pelo contribuinte, interpretando-se a legislação no sentido de fixar, portanto, um prazo mínimo. Houve, contudo, discussão na hipótese em que o ágio se relaciona a uma concessão pública com prazo de exploração superior aos cinco anos da lei, isto é, se poderia o contribuinte

simplesmente amortizar fiscalmente o ágio à proporção de 1/60 mensais, a despeito da amortização contábil se dar numa proporção inferior (observando, para fins contábeis, o prazo de concessão). Essa questão, enfrentada por duas vezes pelo Conselho, foi decidida de forma contraditória nessas duas ocasiões, sendo que o entendimento mais recente é no sentido da observação, para fins fiscais, do prazo de cinco anos fixado pela lei. O prazo mínimo para a amortização fiscal do ágio pago na aquisição de investimento, motivado por rentabilidade futura, é de sessenta meses, podendo a empresa optar por amortizar esse ágio em prazo superior, caso haja razões econômicas que justifiquem esse procedimento; a adoção de prazo inferior na contabilidade vai exigir ajuste fiscal no Lalur.

No tocante ao ágio gerado entre partes relacionadas, assim entendido como o sobrepreço surgido com a conferência de ações ou quotas avaliadas a mercado para holding do próprio grupo, a jurisprudência do CARF tem se mostrado bastante alinhada no sentido da impossibilidade de seu aproveitamento para fins fiscais. Contudo, há casos em que, embora decorrente de operações entre partes relacionadas, foi autorizada a amortização fiscal do ágio, especialmente nas hipóteses em que demonstrada a efetividade das operações, o que no geral se evidenciou com a alteração da composição societária das empresas envolvidas.

Mais complexa, no entanto, é a discussão quando se trata de ágio gerado entre partes não relacionadas. Como se verificou, a presença de uma operação original entre partes não relacionadas, de forma geral, tem sido o primeiro teste a ser enfrentado na avaliação da legitimidade de operações, cuja presença tem sido considerada necessária, mas não suficiente para conclusão pela legitimidade da operação pelo CARF.

Em geral, a despeito de se originar de operações entre partes independentes, as situações em que se manteve a glosa da amortização do ágio apresentavam outros elementos que infirmaram sua legitimidade segundo o CARF, a saber: (i) natureza do fundamento econômico do ágio; (ii) exigência de propósito comercial ou motivação extratributária nas operações; (iii) montante do ágio registrado (e.g., impossibilidade de aproveitamento da parcela do ágio já amortizado contabilmente); (iv) utilização de “empresas-veículos”; (v) “transferência” de ágio entre sociedades; e (vi) requisitos associados ao demonstrativo do fundamento econômico do ágio (e.g., data da elaboração do laudo de avaliação, confirmação do fundamento econômico).

Relacionada a essa questão é o uso das chamadas “empresas-veículo”, as quais podem ser classificadas em três espécies mais tipicamente utilizadas em operações que envolvam aquisições entre partes não relacionadas, conforme o propósito a que se destinam: (i) “empresas-veículo” para a alienação; (ii) “empresas-veículo” para aquisição; e (iii) “empresas-veículo” para a movimentação de ágio reconhecido e registrado (transferência). A utilização de “empresa-veículo” na primeira hipótese não tem sido considerada impeditiva para o reconhecimento do ágio, não se localizando acórdãos em que a glosa tenha se dado sob tal fundamento. Quanto ao segundo caso, era recorrente o cancelamento da glosa especialmente quando os controladores da adquirente são estrangeiros, desde que ausentes circunstâncias que efetivamente demonstrem a dissimulação na interposição, a despeito de, em alguns casos mais recentes, ter sido mantida a glosa por se entender caracterizada a simulação do real adquirente ou a ausência de propósito comercial para interposição da “empresa-

veículo”. Por fim, na hipótese de “empresas-veículo” para movimentação do ágio, predomina o entendimento da impossibilidade de sua amortização fiscal, já que a transferência do ágio demonstraria o não cumprimento do requisito da legislação fiscal, isto é, a confusão patrimonial entre investidora e investida, nada obstante a glosa tenha sido cancelada em alguns casos, especialmente quando demonstrada a efetividade e o propósito da reorganização.

Por fim, quanto ao último aspecto analisado a partir da base empírica, pôde demonstrar-se que, em geral, há a tendência de desqualificação da multa de ofício nas hipóteses em que mantida a glosa da amortização fiscal do ágio.

TRAVA DE 30% NA INCORPORAÇÃO

AUTORES

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS

DANIELE SOUTO RODRIGUES

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ (COORDENADOR)

MARCOS SHIGUEO TAKATA

1. Introdução e contexto da pesquisa

O advento da Lei n. 8.981, em 1995, resultado da conversão da Medida Provisória n. 812, de 30/12/1994²¹⁸, introduziu relevantes alterações quanto a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais e de dedução de bases de cálculo negativas, apurados pelas pessoas jurídicas, na determinação do lucro real tributável pelo Imposto de Renda - IRPJ e do lucro líquido ajustado, base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Foi revogada a anterior limitação temporal de quatro anos prevista pelo art. 12 da Lei n. 8.541²¹⁹, de 1992 e introduzida limitação quantitativa, de trinta por cento do lucro, nos termos dos arts. 42 e 58 da Lei n. 8.981²²⁰ e dos arts. 15 e 16 da Lei n. 9.065²²¹, ambas de 1995.

A partir da nova disciplina para a compensação de prejuízos e de bases negativas surgiram dúvidas sobre a aplicação da limitação quantitativa, especialmente nos casos de encerramento de atividades, em face da definição de fato gerador do IRPJ e da CSLL e nos casos de extinção da pessoa jurídica em virtude de incorporação ou cisão, tendo em vista a restrição de sucessão prevista pelo art. 33 do Decreto-lei n. 2.341/87²²².

218. A respeito da eficácia das alterações promovidas pela Lei n. 8.981, o STF firmou o seguinte entendimento por ocasião do julgamento do RE 250.521/SP: "EMENTA: Imposto de Renda e Contribuição Social. Medida Provisória n. 812, de 31.12.94, convertida na Lei n. 8.981/85. Artigos 42 e 58. Princípios da anterioridade e da irretroatividade. - Medida provisória que foi publicada em 31.12.94, apesar de esse dia ser um sábado e o Diário Oficial ter sido posto à venda à noite. Não-ocorrência, portanto, de ofensa, quanto à alteração relativa ao imposto de renda, aos princípios da anterioridade e da irretroatividade. - O mesmo, porém, não sucede com a alteração relativa à contribuição social, por estar ela sujeita, no caso, ao princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal do artigo 195, §6º, do C.P.C., o qual não foi observado. Recurso extraordinário conhecido em parte e nela provido" (RE 250.521/SP, Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 30/6/2000).

219. Art. 12. Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro real apurado em até quatro anos-calendários, subsequentes ao ano da apuração.

220. Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

221. Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei n. 8.981, de 1995.

222. Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Registrarmos que a pesquisa dos acórdãos abrangeu o período de 24/5/2001 a 04/3/2015 e que foram utilizadas as palavras-chave de busca: “limitação de 30%”, “limite de 30%”, “compensação de prejuízo” e “declaração final”.

2. Análise da primeira fase: o afastamento da limitação na consolidação da jurisprudência administrativa

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara/Seção	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado
101-93.461	Electrolux do Brasil S.A.	24-mai-01	1C/1CC	Edison Pereira Rodrigues (Presidente - F)	Trava 30%
				Sandra Maria Faroni (Relatora - F)	Trava 30%
				Francisco de Assis Miranda (C)	Trava 30%
				Kazuki Shiobara (F)	Trava 30%
				Lina Maria Vieira (F)	Trava 30%
				Celso Alves Feitosa (C)	Trava 30%
				Sebastião Rodrigues Cabral (C)	Trava 30%
				Raul Pimentel (C)	Ausência justificada
108-06.682	Nordeste Química S/A - NORQUISA	20-set-01	8C/1CC	Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Compensação sem trava
				Mário Junqueira Franco Júnior (Relator - C)	Compensação sem trava
				Nelson Lósso Filho (F)	Compensação sem trava
				Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (F)	Compensação sem trava
				Tânia Koetz Moreira (C)	Compensação sem trava
				José Henrique Longo (C)	Compensação sem trava
				Márcia Maria Loria Meira (C)	Compensação sem trava
				Luiz Alberto Cava Maceira (F)	Compensação sem trava
108-06.683	Nordeste Química S/A - NORQUISA	20-set-01	8C/1CC	Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Compensação sem trava
				Mário Junqueira Franco Júnior (Relator - C)	Compensação sem trava
				Tânia Koetz Moreira (C)	Compensação sem trava
				José Henrique Longo (C)	Compensação sem trava
				Márcia Maria Loria Meira (C)	Compensação sem trava

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara/Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Luiz Alberto Cava Maceira (F)	Compensação sem trava
				Nelson Lósso Filho (F)	Compensação sem trava
				Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (F)	Compensação sem trava
01-04.258	Nordeste Química S/A - NORQUISA	2-dez-02	1T/CSRF	Edison Pereira Rodrigues (Presidente - F)	Compensação sem trava
				Celso Alves Feitosa (Relator - C)	Compensação sem trava
				Antonio de Freitas Dutra (F)	Compensação sem trava
				Maria Goretti de Bulhões Carvalho (C)	Compensação sem trava
				Víctor Luis de Salles Freire (C)	Compensação sem trava
				Leila Maria Scherrer Leitão (F)	Compensação sem trava
				Remis Almeida Estol (C)	Compensação sem trava
				José Carlos Passuelo (C)	Compensação sem trava
				Zuelton Furtado (F)	Compensação sem trava
				Wilfrido Augusto Marques (C)	Compensação sem trava
				José Clovis Alves (F)	Compensação sem trava
				Manoel Antonio Gadelha Dias (F)	Compensação sem trava
				Mário Junqueira Franco Júnior (C)	Compensação sem trava
				Carlos Alberto Gonçalves Nunes (C)	Compensação sem trava
				Cândido Rodrigues Neuber (F)	Trava 30%
				Verinaldo Henrique da Silva (F)	Trava 30%
108-07.456	Cimento Tocantins S/A	2-jul-03	8C/1CC	Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Compensação sem trava
				José Henrique Longo (Relator - C)	Compensação sem trava
				Nelson Lósso Filho (F)	Compensação sem trava
				Luiz Alberto Cava Maceira (F)	Compensação sem trava
				Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (F)	Compensação sem trava
				Helena Maria Pojo do Rego (Suplente - C)	Compensação sem trava
				José Carlos Teixeira da Fonseca (F)	Compensação sem trava

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara/Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Tânia Koetz Moreira (C)	Compensação sem trava
101-94.515	Reckitt Benckiser Brasil Ltda.	17-mar-04	1C/1CC	Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Compensação sem trava
				Sandra Maria Faroni (Relatora - F)	Compensação sem trava
				Sebastião Rodrigues Cabral (C)	Compensação sem trava
				Valmir Sandri (C)	Compensação sem trava
				Paulo Roberto Cortez (C)	Compensação sem trava
01-05.100	Eletrólux do Brasil S/A	19-out-04	1T/CSRF	Manoel Antônio Gadelha Dias (Presidente - F)	Compensação sem trava
				José Henrique Longo (Relator - C)	Compensação sem trava
				Antonio de Freitas Dutra (F)	Compensação sem trava
				Maria Goretti de Bulhões Carvalho (C)	Compensação sem trava
				Cândido Rodrigues Neuber (F)	Compensação sem trava
				Victor Luís de Salles Freire (C)	Compensação sem trava
				Leila Maria Scherrer Leitão (F)	Compensação sem trava
				Remis Almeida Estol (C)	Compensação sem trava
				José Clóvis Alves (F)	Compensação sem trava
				José Carlos Passuelo (C)	Compensação sem trava
				José Ribamar Barros Penha (F)	Compensação sem trava
				Wilfrido Augusto Marques (C)	Compensação sem trava
				Marcos Vinicius Neder de Lima (F)	Compensação sem trava
				Carlos Alberto Gonçalves Nunes (C)	Compensação sem trava
				Dorival Padovan (F)	Compensação sem trava
				Mário Junqueira Franco Júnior (C)	Compensação sem trava
105-15.908	Bunge Fertilizantes S/A	16-ago-06	5C/1CC	José Clovis Alves (Presidente - F)	Trava 30%
				Wilson Fernandes Guimarães (Relator - F)	Trava 30%
				Luís Alberto Bacellar Vidal (F)	Trava 30%
				Daniel Sahagoff (C)	Trava 30%

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara/Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Fernando Américo Walther (Suplente -F)	Trava 30%
				Eduardo da Rocha Schmidt (C)	Trava 30%
				Irineu Bianchi (C)	Trava 30%
				Roberto Bekierman (C)	Compensação sem trava
105-15.999	GTECH Brasil LTDA.	21-set-06	5C/1CC	José Clovis Alves (Presidente - F)	Trava 30%
				Daniel Sahagoff (Relator - C)	Trava 30%
				Luís Alberto Bacellar Vidal (F)	Trava 30%
				Cláudia Lúcia Pimentel M. da Silva (Suplente - F)	Trava 30%
				Eduardo da Rocha Schmidt (C)	Trava 30%
				Wilson Fernandes Guimarães (F)	Trava 30%
				Irineu Bianchi (C)	Trava 30%
				José Carlos Passuelo (C)	Trava 30%
101-95.872	Votorantim Celulose e Papel S.A.	9-nov-06	1C/1CC	Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Compensação sem trava
				João Carlos de Lima Júnior (Relator - C)	Compensação sem trava
				Sebastião Rodrigues Cabral (C)	Compensação sem trava
				Paulo Roberto Cortez (C)	Compensação sem trava
				Sandra Maria Faroni (F)	Compensação sem trava
				Valmir Sandri (C)	Compensação sem trava
				Mário Junqueira Franco Júnior (C)	Compensação sem trava
				Caio Marcos Cândido (F)	Ausência justificada
107-09.243	Metso Automation do Brasil Ltda.	5-dez-07	7C/1CC	Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente - F)	Compensação sem trava
				Luiz Martins Valero (Relator - F)	Compensação sem trava
				Albertina Silva Santos de Lima (F)	Compensação sem trava
				Hugo Correia Sotero (C)	Compensação sem trava
				Jayme Juarez Grotto (F)	Compensação sem trava
				Lisa Marine dos Santos (C)	Compensação sem trava

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara/Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Carlos Alberto Gonçalves Nunes (C)	Compensação sem trava
107-09.447	Sumatra Comércio Exterior Ltda.	13-ago-08	7C/1CC	Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente - F)	Trava 30%
				Hugo Correia Sotero (Relator - C)	Compensação sem trava
				Luiz Martins Valero (F)	Compensação sem trava
				Albertina Silva Santos de Lima (F)	Compensação sem trava
				Jayme Juarez Grotto (F)	Compensação sem trava
				Lisa Marine dos Santos (C)	Compensação sem trava
				Silvana Rescigno Guerra Barreto (Suplente - C)	Compensação sem trava
				Carlos Alberto Gonçalves Nunes (C)	Compensação sem trava
				Carlos Alberto Gonçalves Nunes (C)	Compensação sem trava
1201-00.108	Banco Santander S/A	18-jun-09	1TO/2C/1S	Adriana Gomes Rêgo (Presidente - F)	Trava 30%
				Antonio Bezerra Neto (Relator - F)	Compensação sem trava
				Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Redator designado - F)	Compensação sem trava
				Alexandre Barbosa Jaguaribe (C)	Compensação sem trava
				Leonardo de Andrade Couto (F)	Compensação sem trava
				Carlos Pelá (C)	Declaração de impedimento
				Regis Magalhães Soares Queiroz (C)	Compensação sem trava
				Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	Compensação sem trava
				Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	Compensação sem trava
1201-00.165	Fibra Asset Managment Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda.	27-ago-09	1TO/2C/1S	Adriana Gomes Rêgo (Presidente - F)	Trava 30%
				Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator - F)	Compensação sem trava
				Orlando José Gonçalves Bueno (C)	Compensação sem trava
				Regis Magalhães Soares Queiroz (C)	Compensação sem trava
				Marcelo Cuba Netto (Suplente - F)	Trava 30%
				Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	Compensação sem trava

Para essa primeira fase, foram identificados e analisados quatorze acórdãos proferidos pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e pelas Primeira Seção do CARF e 1ª Turma da CSRF, em sessões de julgamento realizadas entre 24/5/2001 e 27/8/2009.

Nessa esteira, destacamos que a primeira decisão envolvendo o tema foi proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do Acórdão n. 101-93461, sessão de 24/5/2001 da 1ª Câmara que, adotando o voto da relatora Sandra Maria Faroni, por unanimidade de votos, manteve a limitação de 30% do lucro líquido ajustado para compensação da base negativa de CSLL na declaração da incorporada, sobre o fundamento de ausência de exceção na regra legal que viabilizasse o afastamento da trava na situação específica²²³.

Instalou-se divergência quanto a interpretação do direito, com a decisão da 8ª Câmara do Primeiro Conselho, objeto do Acórdão n. 108-06.682, sessão de 20/9/2001, que afastou a “trava de 30%” em relação ao lucro tributável pelo IRPJ apurado no balanço de incorporação, na declaração final da incorporada. No referido julgamento prevaleceu, por unanimidade de votos, o posicionamento do relator Mário Junqueira Franco Júnior, fundamentado na finalidade da legislação editada.

Colhe-se do voto do relator a menção à Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 998/95, convertida na Lei n. 9.065/95, segundo a qual a limitação de 30% não teria retirado do contribuinte o direito de compensar integralmente os prejuízos acumulados, apenas postergado o seu aproveitamento.

Com base na referida divergência, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF para reforma da decisão da 8ª Câmara anteriormente citada, que foi objeto de julgamento, nos termos do Acórdão CSRF/ 01-04.258, sessão de 02/12/2002, manifestado por expressiva maioria de votos (14 a 2, vencidos os conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Verinaldo Henrique da Silva), sendo afastada a “trava de 30%” pelos fundamentos aduzidos na decisão recorrida, acrescidos de ponderação no sentido da impossibilidade de transferência de prejuízos da pessoa jurídica sucedida à sucessora, em face da restrição prevista nos arts. 509 e 514 dos Regulamentos do Imposto de Renda - RIR, de 1994 e de 1999, respectivamente²²⁴.

Após a uniformização do entendimento manifestada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, seguiram-se decisões unânimes formalizadas nos Acórdãos n. 108-07.456, sessão de 02/7/2003, em que foi relator José Henrique Longo e n. 101-94.515, sessão de 17/3/2004, relatora Sandra Maria Faroni, em ambas adotadas as razões da decisão da CSRF, cabendo ressaltar que, no último caso citado, o provimento do recurso do contribuinte foi parcial, para afastar a limitação de 30% proporcionalmente à parcela do patrimônio transferido na cisão parcial procedida.

Em 19/10/2004, nos termos do Acórdão CSRF/01-05.100, a 1ª Turma da CSRF, na época composta por 16 membros, apreciou recurso interposto pelo contribuinte contra a decisão manifestada no Acórdão n. 101-93461, reportada anteriormente,

223. EMENTA CSLL- COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA- A regra legal que estabeleceu o limite de 30% do lucro líquido ajustado para compensação não contém exceção para as empresas que sejam objeto de incorporação.

224. Referidas disposições têm como base a restrição prevista no art. 33 do Decreto-lei 2.341/87.

sendo afastada a “trava de 30%”, por unanimidade de votos, com base no voto do relator José Henrique Longo que, além dos fundamentos articulados na anterior decisão da CSRF, acrescentou que a instituição da trava teve por objetivo estabelecer para o governo uma “arrecadação mínima” e não, propriamente, “tolher o direito do contribuinte de não recolher IRPJ sobre a recuperação do capital, correspondente ao lucro após prejuízo”²²⁵.

Apesar do posicionamento unânime da Câmara Superior, a 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes manteve entendimento divergente, como se observa no Acórdão n. 105-15.999, por unanimidade, em sessão de 21/9/2006, relator Daniel Sahagoff, sobre o fundamento de que a ausência de exceção legal expressa impediria o afastamento da limitação, mesmo diante da extinção da pessoa jurídica.

A questão foi novamente apreciada, em caso de cisão total, no Acórdão n. 107-09.447, sessão de 13/8/2008, da relatoria de Hugo Correia Sotero, sendo dado provimento ao recurso do contribuinte, por maioria de votos, vencido o conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, ocasião em que prevaleceu o posicionamento segundo o qual a continuidade das atividades da empresa constitui pressuposto necessário para a aplicação da limitação à compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados.

Por fim, destacamos que, além dos quatorze acórdãos identificados nessa primeira fase, seis julgados (Acórdãos n. 103-21.848²²⁶, 103-21.849²²⁷, 103-21.942²²⁸, 103-21.951²²⁹, 101-95.856²³⁰ e 103-23.291²³¹) se referiam à aplicabilidade da trava ou não para as pessoas jurídicas em liquidação.

Nesses casos, as Turmas entenderam que o limite de 30% para a compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores era aplicável, sob a justificativa de que, durante o processo de liquidação, as empresas ainda estão sujeitas às normas de tributação das pessoas jurídicas em atividade, podendo compensar seus prejuízos com eventuais resultados positivos.

225. Cf. excertos do voto do relator.

226. 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Maurício Prado de Almeida, sessão de 23/02/2005.

227. 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Maurício Prado de Almeida, sessão de 23/02/2005.

228. 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Aloysio José Percínio da Silva, sessão de 18/05/2005.

229. 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Aloysio José Percínio da Silva, sessão de 18/05/2005.

230. 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, sessão de 09/11/2006.

231. 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Aloysio José Percínio da Silva, sessão de 05/12/2007.

3. Análise da segunda fase: a nova orientação da jurisprudência administrativa sobre o tema

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara /Seção	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado
9101-00.401	Bunge Fertilizantes S/A	2-out-09	1T/CSRF	Antonio Praga (Presidente substituto - F)	Trava 30%
				Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Relatora - F)	Trava 30%
				Karem Jureidini Dias (C)	Compensação sem trava
				Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	Compensação sem trava
				Valmir Sandri (C)	Compensação sem trava
				João Carlos de Lima Junior (substituto - C)	Compensação sem trava
				Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente substituto - C)	Compensação sem trava
				Adriana Gomes Rêgo (F)	Trava 30%
				Leonardo de Andrade Couto (F)	Trava 30%
				Waldir Veiga Rocha (substituto - F)	Trava 30%
1402-00.063	Santander Brasil Arrendamento Mercantil S.A.	10-dez-09	2TO/4C/1S	Albertina Silva Santos de Lima (Presidente - F)	Trava 30%
				Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator - C)	Compensação sem trava
				Ana de Barros Fernandes Wipprich (F)	Compensação sem trava
				Marcos Shiguelo Takata (C)	Compensação sem trava
				Carmem Ferreira Saraiva (F)	Trava 30%
				José Ricardo da Silva (C)	Compensação sem trava
1401-00.655	Telemar Norte Leste S.A.	3-out-11	1TO/4C/1S	Jorge Celso Freire da Silva (Presidente - F)	Trava 30%
				Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator - F)	Trava 30%
				Antonio Bezerra Neto (F)	Trava 30%
				Sergio Luiz Bezerra Presta (C)	Trava 30%

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara /Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (C)	Compensação sem trava
				Maurício Pereira Faro (C)	Declaração de impedimento
1103-00.617	Klabin S/A	31-jan-12	3TO/1C/1S	Aloysio José Percínio da Silva (Presidente e Relator - F)	Compensação sem trava
				Mário Sérgio Fernandes Barroso (F)	Compensação sem trava
				Marcos Shigueo Takata (C)	Compensação sem trava
				José Sérgio Gomes (F)	Compensação sem trava
				Eric Moraes de Castro Silva (C)	Compensação sem trava
				Hugo Correia Sotero (C)	Compensação sem trava
1103-00.619	Letero Empreendimentos, Publicidade e Participações S.A. (atual JS Administração de Recursos S.A.)	31-jan-12	3TO/1C/1S	Aloysio José Percínio da Silva (Presidente - F)	Compensação sem trava
				Marcos Shigueo Takata (Relator - C)	Compensação sem trava
				Mário Sérgio Fernandes Barroso (F)	Compensação sem trava
				José Sérgio Gomes (F)	Trava 30%
				Eric Moraes de Castro Silva (C)	Compensação sem trava
				Hugo Correia Sotero (C)	Compensação sem trava
1301-00.822	Globo Comunicação e Participações S/A	14-mar-12	1TO/3C/1S	Alberto Pinto Souza Junior (Presidente - F)	Trava 30%
				Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr. (Relator - C)	Compensação sem trava
				Waldir Veiga Rocha (Redator designado - F)	Trava 30%
				Paulo Jakson da Silva Lucas (F)	Trava 30%
				Valmir Sandri (C)	Compensação sem trava
				Carlos Augusto de Andrade Jenier (C)	Compensação sem trava
1101-	Companhia Brasileira de	16-mar-12	1TO/1C/1S	Valmar Fonseca de Menezes (Presidente - F)	Trava 30%

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara /Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
00.691	Energia			José Ricardo da Silva (Relator - C)	Compensação sem trava
				Edeli Pereira Bessa (Redatora designada - F)	Trava 30%
				Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro (F)	Trava 30%
				Benedicto Celso Benício Júnior (C)	Compensação sem trava
				Nara Cristina Takeda Taga (C)	Compensação sem trava
1102-00.707	Dragaport Engenharia Ltda.	10-abr-12	2TO/1C/1S	Albertina Silva Santos de Lima (Presidente - F)	Trava 30%
				João Otávio Oppermann Thomé (Relator - F)	Trava 30%
				Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	Compensação sem trava
				Silvana Rescigno Guerra Baretto (C)	Compensação sem trava
				Plínio Rodrigues Lima (F)	Trava 30%
				João Carlos de Figueiredo Neto (C)	Compensação sem trava
1202-000.742	Berneck S/A Painéis e Serrados (sucessora de Berneck&Cia)	11-abr-12	2TO/2C/1S	Nelson Lósso Filho (Presidente - F)	Trava 30%
				Carlos Alberto Donassolo (Relator - F)	Trava 30%
				Orlando José Gonçalves Bueno (C)	Compensação sem trava
				Nereida de Miranda Finamore Horta (C)	Compensação sem trava
				Geraldo Valentim Neto (C)	Compensação sem trava
				Viviane Vidal Wagner (F)	Trava 30%
9101-001.337	Metropolitana Incorporação e Locação de Bens	26-abr-12	1T/CSRF	Henrique Pinheiro Torres (Presidente substituto - F)	Trava 30%
				Valmir Sandri (Relator - C)	Compensação sem trava
				Alberto Pinto Souza Junior (Redator designado - F)	Trava 30%
				Valmar Fonseca de Menezes (F)	Trava 30%

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara /Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				José Ricardo da Silva (C)	Compensação sem trava
				Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (F)	Trava 30%
				João Carlos de Lima Junior (C)	Compensação sem trava
				Jorge Celso Freire da Silva (F)	Trava 30%
				Karem Jureidini Dias (C)	Compensação sem trava
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Compensação sem trava
01.055	Cálamo Distribuidora de Produtos de Beleza S/A	12-jun-12	2TO/4C/1S	Leonardo de Andrade Couto (Presidente - F)	Trava 30%
				Carlos Pelá (Relator - C)	Compensação sem trava
				Antônio José Praga de Souza (Redator designado - F)	Trava 30%
				Frederico Augusto Gomes de Alencar (F)	Trava 30%
				Moisés Giacomelli Nunes da Silva (C)	Compensação sem trava
				Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Compensação sem trava
1201-000.751	Klabin S/A	2-out-12	1TO/2C/1S	Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente - F)	Trava 30%
				Rafael Correia Fuso (Relator - C)	Compensação sem trava
				Marcelo Cuba Netto (Redator designado - F)	Trava 30%
				Plínio Rodrigues Lima (F)	Trava 30%
				André Almeida Blanco (C)	Compensação sem trava
				João Carlos de Lima Júnior (C)	VNI
1101-000.921	Kraft Foods Brasil S/A	7-ago-13	1TO/1C/1S	Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente - F)	Trava 30%
				Edeli Pereira Bessa (Relatora - F)	Trava 30%
				José Ricardo da Silva (C)	Compensação sem trava
				Benedicto Celso Benício Júnior (C)	Compensação sem trava

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara /Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Maria Elisa Bruzzi Boechat (F)	Trava 30%
				Nara Cristina Takeda Taga (C)	Compensação sem trava

Em 25/3/2009, o Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF, em caso que envolveu prejuízo fiscal acumulado até o ano-calendário de 1994, de pessoa jurídica em atividade, manifestou-se pela constitucionalidade da “trava de 30%” para a compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores²³². Vale esclarecer que a decisão do Supremo referia-se à aplicação da trava sem a especificidade da extinção da pessoa jurídica, bem como limitou-se à apreciação da discussão sobre a (in)existência de direito adquirido, e da violação ou não dos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Ainda em 2009, e utilizando o julgamento do STF como fundamento, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão n. 9101-00.401²³³, externou entendimento contrário àquele até então majoritário no tribunal administrativo durante a primeira fase: pelo voto de qualidade²³⁴, a Turma consignou que a limitação de 30% para compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores era também aplicável aos casos de extinção da pessoa jurídica²³⁵.

Iniciou-se, então, nova fase na jurisprudência do CARF, que perdurou até outubro de 2013. Nesse contexto, foram identificados e analisados treze acórdãos proferidos pelas Primeira Seção do CARF e 1ª Turma da CSRF, em sessões de julgamento realizadas entre 02/10/2009 e 07/8/2013.

Em dez dos treze acórdãos analisados, os conselheiros concluíram pela legalidade do limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores na

232. EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS “A” E “B”, E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 344.994/PR, Relator para o acórdão Ministro Eros Grau, publicado em 28/08/2009)

233. Conselheira Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, sessão de 02/10/2009.

234. Vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. O Conselheiro Valmir Sandri apresentou declaração de voto no sentido de que a limitação de 30% não abrange os casos de extinção da pessoa jurídica.

235. Considerando que a Câmara Superior tem a função de harmonizar os entendimentos divergentes das turmas ordinárias, criticou-se a convocação de quatro Conselheiros substitutos (ou seja, sem assento permanente no órgão harmonizador) para a realização de um julgamento sobre tema de alta indagação e pacificado até então em favor dos contribuintes.

extinção da pessoa jurídica por incorporação. Desses dez acórdãos, (i) oito foram decididos por voto de qualidade e (ii) dois por maioria.

Dos três acórdãos que afastaram a limitação da trava, (i) um foi julgado por unanimidade e (ii) dois por maioria.

Nesses acórdãos desfavoráveis ao contribuinte, o principal fundamento jurídico lançado pelos conselheiros, para que o limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais seja também aplicável aos casos de extinção da pessoa jurídica, é a ausência de previsão legal que permita sua compensação integral. Destacamos como representativos desse entendimento o voto condutor (vencedor, por voto de qualidade) proferido pela conselheira relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro no já citado Acórdão n. 9101-00.401²³⁶ e o voto vencedor (por voto de qualidade) da conselheira relatora Edeli Pereira Bessa no Acórdão n. 1101-00.691²³⁷.

Ao interpretar o artigo 15 da Lei n. 9.065/1995²³⁸, os conselheiros partiram da premissa de que, conforme o entendimento manifestado pelos Tribunais Superiores²³⁹, a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores é mera expectativa de direito, podendo ser revista pelo legislador sem implicar afronta a direito adquirido.

Nessa esteira, os acórdãos consideraram a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores como benefício fiscal em favor do contribuinte, devendo o dispositivo legal que o concedeu ser interpretado de maneira restritiva, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional²⁴⁰.

Ainda de acordo com essa linha argumentativa, para as situações em que pretendeu excetuar a limitação, o legislador expressamente o fez: em casos de lucros auferidos

236. 1ª Turma da CSRF, sessão de 02/10/2009.

237. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, sessão de 16/03/2012.

238. Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

239. Cf. Recurso Especial 307.389/RS e Recurso Extraordinário 344.994-0/PR.

240. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

pelas pessoas jurídicas inseridas no regime do BEFLEX²⁴¹ e pelas pessoas jurídicas que exercem atividade rural²⁴².

Em sentido contrário, mesmo após o citado Acórdão n. 9101-00.401, da CSRF, registramos que, dos treze acórdãos identificados na segunda fase, três foram favoráveis aos contribuintes²⁴³.

Como representativo dessa corrente, destacamos o voto condutor (vencedor, por maioria de votos) do Acórdão n. 1103-00.619²⁴⁴, no qual o conselheiro relator Marcos Shigueo Takata assentou que (i) a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores não pode ser entendida como benefício fiscal, por se tratar de realização do princípio da capacidade contributiva e visar à neutralidade patrimonial, (ii) o elemento temporal da compensação de prejuízos foi substituída pela limitação quantitativa, em 1995²⁴⁵, a qual só faz sentido ao longo da vida da pessoa jurídica, pois (iii) a sua finalidade não é ceifar a compensação de prejuízos, mas sim manter ou aumentar o fluxo de arrecadação, diluindo-a ao longo dos períodos subsequentes, e (iv) as hipóteses de expresso afastamento do limite de 30% destinam-se a pessoas jurídicas em atividade.

Além dos treze acórdãos identificados nessa segunda fase, identificamos três julgamentos que mantiveram a trava sobre o fundamento de que empresa em liquidação não é o mesmo que empresa em extinção, não sendo possível identificar como seria a votação se se tratasse de empresa em extinção (Acórdãos n. 9101-001.383²⁴⁶, n. 1101-000.756²⁴⁷ e n. 1101-000.738²⁴⁸).

Nesses casos, as Turmas entenderam (por unanimidade²⁴⁹) que o limite de 30% para a compensação de prejuízo fiscal de períodos anteriores era aplicável, sob a justificativa de que, durante o processo de liquidação, as empresas ainda estão sujeitas às normas de tributação das pessoas jurídicas em atividade, podendo compensar seus prejuízos

241. Art. 95 da Lei n. 8.981/1995: As empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão de Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação – BEFLEX, poderão compensar o prejuízo fiscal verificado em um período-base com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos a seus sócios acionistas.

242. Art. 14 da Lei n. 8.023/1990: O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, ao saldo de prejuízos anteriores, constante da declaração de rendimentos relativa ao ano-base de 1989.

243. Acórdãos n. 1402-00.063, de 10/12/2009; n. 1103-00.617, de 31/01/2012; n. 1103-00.619, de 31/01/2012.

244. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, sessão de 31/01/2012.

245. Pela Lei n. 9.065.

246. 1ª Turma da CSRF, Conselheiro Relator Valmir Sandri, sessão de 05/06/2012.

247. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão de 03/07/2012.

248. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, Conselheiro Relator Bendicto Celso Benício Junior, sessão de 09/05/2013.

249. Consideramos o resultado do julgamento unânime no Acórdão n. 1101-000.756, pois a divergência dos Conselheiros Bendicto Celso Benício Junior e José Ricardo da Silva não se refere ao tema analisado neste trabalho, mas sim à multa de ofício.

com eventuais resultados positivos. Especificamente no Acórdão n. 9101-001.383²⁵⁰, o conselheiro relator Valmir Sandri consignou que, apenas quando da declaração final de extinção, a limitação de 30% poderia ser afastada.

Por fim, registramos que, durante essa segunda fase jurisprudencial, a 1ª Turma da CSRF aprovou a Súmula CARF n. 53²⁵¹ para dispor que, na compensação de base negativa de CSLL acumulada, o limite de 30% não é aplicável ao lucro decorrente das atividades rurais.

Esse posicionamento jurisprudencial para as pessoas jurídicas que exercem atividade rural foi necessário porque a legislação excetuava a aplicação do limite de 30% apenas para a compensação de prejuízos fiscais (ou seja, na apuração do IRPJ) de períodos anteriores, nos termos do artigo 14 da Lei n. 8.023/1990.

Assim, e considerando que, para fins de compensação de base negativa de CSLL acumulada por pessoa jurídica que exerce atividade rural, a norma exceptiva foi editada apenas em 2000²⁵², a jurisprudência se consolidou no sentido de não se aplicar o limite de 30% mesmo para os fatos ocorridos em período anterior à edição da MP n. 1.991-15/2000.

4. Análise da terceira fase: nova perspectiva em julgamento pela câmara superior de recursos fiscais

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara/Sessão	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado
9101-001.760	Banco Alvorada S.A.	16-out-13	1T/CSRF	Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Trava 30%
				Karem Jureidini Dias (Relatora - C)	Compensação sem trava
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (Redator designado - F)	Trava 30%
				José Ricardo da Silva (C)	Compensação sem trava
				Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (F)	Trava 30%
				Valmar Fonseca de Menezes (F)	Trava 30%
				Valmir Sandri (C)	Compensação sem trava
				Jorge Celso Freire da Silva (F)	Trava 30%
				João Carlos de Lima Júnior (C)	Compensação sem trava

250. 1ª Turma da CSRF, sessão de 05/06/2012.

251. “Não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural o limite de 30% do lucro líquido ajustado, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo para os fatos ocorridos antes da vigência do art. 42 da Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000”. Aprovada em sessão de 29/11/2010.

252. Cf. artigo 42 da Medida Provisória n. 1.991-15/2000.

				Susy Gomes Hoffmann (C)	Compensação sem trava
--	--	--	--	-------------------------	-----------------------

A nova perspectiva apresentada com a mudança do curso tradicional da jurisprudência pelo Tribunal Administrativo a respeito da compensação de prejuízo fiscal, com abordagem que alcança a hipótese de extinção da pessoa jurídica, naturalmente chegou à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso Especial de que resultou o Acórdão n. 9101-001.760, em sessão de 16/10/2013.

Na oportunidade, a relatora Karem Jureidini Dias destacou o aproveitamento do prejuízo como direito do contribuinte, não só em função das normas constitucionais sobre a questão, mas traçando histórico legislativo que demonstraria a não concomitância entre limitações temporais e quantitativas ao abatimento, a comprovar sua configuração como técnica de diferimento que viabilizaria o fluxo de caixa do Estado, sem que se alterasse a natureza do montante de ativo da empresa.

Demonstrou também que o lucro líquido contábil e, portanto, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, do qual partem, deveriam observar a continuidade da pessoa jurídica e a interligação entre os exercícios, de modo que não os considerassem estanques. Elegeu, assim, a postergação como pressuposto fático da limitação à compensação do prejuízo, de modo que, não havendo possibilidade de seu aproveitamento futuro, como ocorreria no caso da extinção da pessoa jurídica, não haveria também lugar para o impedimento.

Adicionalmente, entre outros fundamentos apontados, descaracterizou o direito à compensação do prejuízo como benefício fiscal e demonstrou que seu aproveitamento na hipótese de extinção da pessoa jurídica não teria sido objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, no julgado que vinculou as decisões administrativas quanto à “trava de 30%”.

No entanto, prevaleceram, pelo voto de qualidade, os argumentos consignados no voto vencedor do conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão que, primeiramente, valeu-se do histórico proposto pela relatora para pontuar que em princípio não havia direito à compensação de prejuízos fiscais; na sequência, aduziu que o princípio da continuidade serviria à precificação dos componentes do patrimônio, não impondo o aproveitamento do prejuízo de um período noutro; que tal direito não decorreria da Constituição, mas de uma política prevista em lei, também diversa de benefício fiscal.

Entendeu que a relatora aplicou análises econômicas e contábeis e afirmou que a não compensação do prejuízo não implicaria tributação do patrimônio, tampouco que remanesceria um direito no ativo da empresa, seja porque não se trataria de antecipação, seja porque se estaria diante de mera expectativa sujeita à condição. Por fim, relativamente à decisão do Supremo Tribunal Federal, considerou importante o apontamento de que a matéria seria de ordem legal e que, embora não tivesse abordado a questão da extinção da pessoa jurídica, deveria existir norma expressa afastando a limitação.

5. Análise da quarta fase: instauração de nova divergência entre as turmas de julgamento

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/ Câmara/ Seção	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado
1202-001.105	Silkim Participações S/A	13-fev-14	2TO/2C/1S	Carlos Alberto Donassolo (Presidente e Relator - F)	Trava 30%
				Viviane Vidal Wagner (F)	Trava 30%
				Rafael Correia Fuso (C)	Compensação sem trava
				Plinio Rodrigues Lima (F)	Trava 30%
				Geraldo Valentim Neto (C)	Compensação sem trava
				Orlando José Gonçalves Bueno (C)	Compensação sem trava
1301-001.410	Bayer S.A.	13-fev-14	1TO/3C/1S	Valmar Fonseca de Menezes (Presidente - F)	Trava 30%
				Carlos Augusto de Andrade Jenier (Relator - C)	Compensação sem trava
				Wilson Fernandes Guimarães (Redator designado - F)	Trava 30%
				Valmir Sandri (C)	VNI
				Paulo Jakson da Silva Lucas (F)	VNI
				Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (C)	VNI
1302-001.328	Companhia Securitizadora de Créditos Financeiros Rubi	13-mar-14	2TO/3C/1S	Alberto Pinto Souza Júnior (Presidente - F)	Trava 30%
				Guilherme Pollastri Gomes da Silva (Relator - C)	Compensação sem trava
				Waldir Veiga Rocha (F)	Trava 30%
				Márcio Rodrigo Frizzo (C)	Compensação sem trava
				Eduardo de Andrade (Redator designado - F)	Trava 30%

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/ Câmara/ Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Helio Eduardo de Paiva Araújo (C)	Compensação sem trava
1302-001.355	PEM Engenharia S/A (sucessora de PEM Participações e Empreendimentos S/C Ltda.)	8-abr-14	2TO/3C/1S	Alberto Pinto Souza Júnior (Presidente - F)	Trava 30%
				Waldir Veiga Rocha (Relator - F)	Trava 30%
				Márcio Rodrigo Frizzo (C)	Compensação sem trava
				Guilherme Pollastri Gomes da Silva (C)	Compensação sem trava
				Eduardo de Andrade (F)	Trava 30%
				Helio Eduardo de Paiva Araújo (C)	Compensação sem trava
1102-001.081	Abril Comunicações S/A (incorporada de TEVECAP S/A)	9-abr-14	2TO/1C/1S	João Otávio Oppermann Thomé (Presidente - F)	Trava 30%
				José E. Carvalho Araújo (Relator - F)	Trava 30%
				João Carlos de Figueiredo Neto (C)	Compensação sem trava
				Ricardo Marozzi Gregório (F)	Trava 30%
				Marcelo Baeta Ippolito (suplente - C)	Compensação sem trava
				Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	Compensação sem trava
1102-001.082	Abril Comunicações S/A (incorporada de TEVECAP S/A)	9-abr-14	2TO/1C/1S	João Otávio Oppermann Thomé (Presidente - F)	Trava 30%
				José E. Carvalho Araújo (Relator - F)	Trava 30%
				João Carlos de Figueiredo Neto (C)	Compensação sem trava
				Ricardo Marozzi Gregório (F)	Trava 30%
				Marcelo Baeta Ippolito (suplente - C)	Compensação sem trava
				Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	Compensação sem trava
1103-	Banco do Brasil S/A	7-mai-14	3TO/1C/1S	Aloysio José Percínio da Silva (Presidente e Relator - F)	Compensação sem trava

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/ Câmara/ Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
001.057				Eduardo Martins Neiva Monteiro (F)	Trava 30%
				Fábio Nieves Barreira (C)	Compensação sem trava
				Breno Ferreira Martins Vasconcelos (C)	Compensação sem trava
				Marcos Shigueo Takata (C)	Compensação sem trava
				André Mendes Moura (F)	Declaração de impedimento
1103-001.058	Banco do Brasil S/A	7-mai-14	3TO/1C/1S	Aloysio José Percínio da Silva (Presidente e Relator - F)	Compensação sem trava
				Eduardo Martins Neiva Monteiro (F)	Trava 30%
				Fábio Nieves Barreira (C)	Compensação sem trava
				Breno Ferreira Martins Vasconcelos (C)	Compensação sem trava
				Marcos Shigueo Takata (C)	Compensação sem trava
				André Mendes Moura (F)	Declaração de impedimento
1402-001.683	Ultragaz Participações S/A (incorporada pela Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga)	7-mai-14	2TO/4C/1S	Leonardo de Andrade Couto (Presidente - F)	Trava 30%
				Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator - C)	Compensação sem trava
				Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Redator designado - F)	Trava 30%
				Frederico Augusto Gomes de Alencar (F)	Trava 30%
				Carlos Pelá (C)	Compensação sem trava
				Paulo Roberto Cortez (C)	Compensação sem trava
1301-001.543	Arcelomittal Brasil S.A.	3-jun-14	1TO/3C/1S	Valmar Fonseca de Menezes (Presidente - F)	Trava 30%
				Carlos Augusto de Andrade Jenier	Compensação sem

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/ Câmara/ Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				(Relator - C)	trava
				Wilson Fernandes Guimarães (Redator designado - F)	Trava 30%
				Valmir Sandri (C)	Compensação sem trava
				Paulo Jakson da Silva Lucas (F)	Trava 30%
				Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior (C)	Compensação sem trava
1302-001.174	Ferramentas Gerais Comércio e Importação S/A	29-jul-14	2TO/2C/1S	Carlos Alberto Donassolo (Presidente - F)	Trava 30%
				Nereida de Miranda Finamore Horta (Relatora - C)	Compensação sem trava
				Plinio Rodrigues Lima (Redator designado - F)	Trava 30%
				Marcos Antonio Pires (F)	Trava 30%
				Marcelo Baeta Ippolito (C)	Compensação sem trava
				Orlando José Gonçalves Bueno (C)	Compensação sem trava
1302-001.453	Abril Comunicações S/A	30-jul-14	2TO/3C/1S	Alberto Pinto Souza Júnior (Presidente e Relator - F)	Trava 30%
				Waldir Veiga Rocha (F)	Trava 30%
				Eduardo de Andrade (F)	Trava 30%
				Márcio Rodrigo Frizzo (C)	Compensação sem trava
				Guilherme Pollastri Gomes da Silva (C)	Compensação sem trava
				Helio Eduardo de Paiva Araújo (C)	Compensação sem trava
1402-001.754	Companhia Brasileira de Energia	30-jul-14	2TO/4C/1S	Leonardo de Andrade Couto (Presidente - F)	Trava 30%
				Paulo Roberto Cortez (Relator - C)	Compensação sem trava
				Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Redator designado - F)	Trava 30%

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/ Câmara/ Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Frederico A. Gomes de Alencar (F)	Trava 30%
				Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Relator - C)	Compensação sem trava
				Carlos Pelá (C)	Compensação sem trava
1103-001.093	Votorantim Energia Ltda.	31-jul-14	3TO/1C/1S	Aloysio José Percínio da Silva (Presidente - F)	Compensação sem trava
				Marcos Shigueo Takata (Relator- C)	Compensação sem trava
				Eduardo Martins Neiva Monteiro (F)	Trava 30%
				Fábio Nieves Barreira (C)	Compensação sem trava
				Breno Ferreira Martins Vasconcelos (C)	Compensação sem trava
				André Mendes Moura (F)	Trava 30%
1101-001.161	Silkim Participações S/A	26-ago-14	1TO/1C/1S	Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente - F)	Trava 30%
				Edeli Pereira Bessa (Relatora - F)	Trava 30%
				Benedicto Celso Benício Júnior (C)	Compensação sem trava
				Paulo Mateus Ciccone (F)	Trava 30%
				Marcos Vinícius Barros Ottoni (C)	Compensação sem trava
				Marcelo de Assis Guerra (C)	Compensação sem trava
1302-001.522	John Deere Brasil Ltda.	23-set-14	2TO/3C/1S	Alberto Pinto Souza Júnior (Presidente e Relator - F)	Trava 30%
				Eduardo de Andrade (F)	Trava 30%
				Guilherme Pollastri Gomes da Silva (C)	Trava 30%
				Waldir Veiga Rocha (F)	Trava 30%
				Helio Eduardo de Paiva Araújo (C)	Compensação sem trava

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/ Câmara/ Seção	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Márcio Rodrigo Frizzo (C)	Compensação sem trava
1103-001.129	Johnson&Johnson do Brasil Indústria e Comércio de Produtos para Saúde Ltda.	22-out-14	3TO/1C/1S	Aloysio José Percínio da Silva (Presidente e Redator designado - F)	Compensação sem trava
				André Mendes Moura (Relator - F)	Trava 30%
				Eduardo Martins Neiva Monteiro (F)	Trava 30%
				Fábio Nieves Barreira (C)	Compensação sem trava
				Breno Ferreira Martins Vasconcelos (C)	Compensação sem trava
				Marcos Shigueo Takata (C)	Compensação sem trava
1402-001.928	Infoglobo Comunicação e Participações S/A	3-fev-15	2TO/4C/1S	Leonardo de Andrade Couto (Presidente e Relator - F)	Trava 30%
				Frederico Augusto Gomes de Alencar (F)	Trava 30%
				Paulo Roberto Cortez (C)	Compensação sem trava
				Fernando Brasil de Oliveira Pinto (F)	Trava 30%
				Moisés Giacomelli Nunes da Silva (C)	Compensação sem trava
				Carlos Pelá (C)	Compensação sem trava
1402-001.938	Raizen Engenharia S/A	4-fev-15	2TO/4C/1S	Leonardo de Andrade Couto (Presidente e Relator - F)	Trava 30%
				Frederico A. Gomes de Alencar (F)	VNI
				Paulo Roberto Cortez (C)	VNI
				Fernando Brasil de Oliveira Pinto (F)	VNI
				Moisés Giacomelli Nunes da Silva (C)	VNI
				Carlos Pelá (C)	VNI
1302-001.653	GHI Participações e Serviços de Inf. p/ Negócios Ltda.	4-mar-15	2TO/3C/1S	Alberto Pinto Souza Júnior (Presidente - F)	Trava 30%
				Eduardo de Andrade (Relator - F)	Trava 30%

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/ Câmara/ Seção	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Márcio Rodrigo Frizzo (C)	Compensação sem trava
				Luiz Tadeu Matosinho Machado (F)	Trava 30%
				Guilherme Pollastri Gomes da Silva (C)	Compensação sem trava
				Helio Eduardo de Paiva Araújo (C)	Compensação sem trava

A chamada quarta fase compreende os julgados do CARF após o Acórdão n. 9101-001.760 da CSRF, julgado em 16/10/2013.

Verifica-se que, mesmo após o referido julgado, houve a prolação de alguns acórdãos afastando a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL a 30% do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no momento (ou período de apuração) da extinção da pessoa jurídica, por incorporação e por cisão total.

A pesquisa dos acórdãos compreendeu o período de novembro de 2013 a março de 2015.

Foram localizados 20 acórdãos, sendo 16 no sentido de ser aplicável a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, na extinção da pessoa jurídica, seja por incorporação, seja por cisão total, seja por encerramento de atividades.

Desses 16 acórdãos, 14 verteram o referido entendimento por voto de qualidade, e 2 por maioria²⁵³.

Razões de decidir para manutenção do limite para compensação, mesmo na extinção da pessoa jurídica

Do exame dos 16 acórdãos que mantiveram a aplicação do limite quantitativo (“trava”) da compensação, os principais argumentos podem ser sintetizados como se segue.

A inaplicabilidade da “trava” da compensação dos prejuízos fiscais e das bases negativas de CSLL, na extinção da pessoa jurídica, implicaria dizer que até a Lei n. 154/47, a legislação do imposto de renda teria ofendido o conceito de renda, pois, só a partir daquela lei, passou-se a autorizar a compensação de prejuízos fiscais. Mesmo a partir daquela lei, a ofensa ao conceito de renda teria permanecido pela imposição de prazo decadencial para a compensação dos prejuízos fiscais.

253. Cumpre registrar que, dos 2 acórdãos julgados por maioria, um deles, o Acórdão 1402-001.938 não permite identificar o voto individual dos conselheiros, exceto o do relator, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

O art. 43 do CTN não tratou do aspecto temporal do imposto de renda, deixando-o para a lei ordinária, e não se há como dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda, ao vedar que a pessoa física deduza mais despesas médicas que a renda auferida em um ano. O legislador ordinário definiu o período de um ano ou de três meses para a apuração do acréscimo patrimonial, e não o que se mensura ao longo da vida da empresa.

Como a lei elegeu determinado período para apuração do lucro, a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais do passado foi concedida pela lei como benesse da política fiscal (cita-se o voto da Ministra Ellen Gracie no julgamento do RE 344.994-PR). O caráter de mera liberalidade do legislador ordinário se evidencia, ao se ver que, para o IRPF, a lei decidiu que apenas os resultados da atividade rural são compensáveis com prejuízos de períodos anteriores. Logo, o legislador ordinário poderia desautorizar integralmente a compensação de prejuízos fiscais, sem ofensa ao conceito de renda.

O art. 33 do Decreto-lei n. 2.341/87 se presta, teleologicamente, a impedir que o prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause impacto financeiro na incorporadora, o que se daria se fosse permitida à empresa a ser incorporada compensar em seu último período os prejuízos fiscais sem a “trava” de 30% de seu lucro real. A aludida interpretação sistemática, por quem entende diversamente, é contraditória e agride a isonomia, pois, ao pé da letra, prejudica quem não apurar lucro suficiente para absorver o saldo de prejuízos fiscais em seu último período de existência, ou levaria à autorização de compensá-lo retroativamente, sem lei para tanto.

Todos os argumentos descritos foram deduzidos pelo conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, como relator do Acórdão n. 1302-001.453 – decidido por voto de qualidade. É a mesma *ratio decidendi* expressa pelo referido conselheiro, em seu voto condutor (como redator designado para o voto vencedor) do Acórdão n. 9101-001.337, da sessão de 26/4/2012, da 1ª Turma da CSRF (por voto de qualidade).

Nos Acórdãos n. 1302-001.328 e n. 1302-001.653, ambos proferidos por voto de qualidade, o conselheiro Eduardo de Andrade (como redator designado para o voto vencedor no primeiro acórdão, e como relator, no segundo) coloca ainda o seguinte.

O postulado da continuidade da empresa (no qual se poria a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL) não foi encartado na Constituição Federal. De toda forma, a continuidade das entidades não foi acolhida com perfeição; se a fosse, teria sido transformada a tributação por período pela que se daria no final do macroperíodo em que a pessoa existiu.

A lei limita o conceito de renda pela noção de fluxo, de período de tempo. A lei tem a autoridade de definir os contornos de renda, sendo a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL um benefício fiscal dado à pessoa jurídica que não consegue bem se organizar em seus negócios.

No Acórdão n. 1101-001.161, julgado por voto de qualidade, a conselheira relatora Edeli Pereira Bessa acentua que, como a lei pode admitir ou não a compensação de perdas passadas, ou a permitir sob certas condições, a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, quando autorizada pela lei, tem a natureza de isenção. Assim, a norma legal que permite a compensação não pode ser interpretada

extensivamente para se pretender extrair a exegese de ser inaplicável a limitação quantitativa da compensação na extinção da pessoa jurídica.

Razões de decidir para afastamento do limite para compensação, na extinção da pessoa jurídica

Os 4 acórdãos que afastaram a limitação quantitativa da compensação, no período de apuração do lucro em que se extinguiu a pessoa jurídica, por incorporação (sendo uma das extinções por cisão total), foram todos proferidos pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Em todos eles, o julgamento se deu por maioria de votos.

Da apreciação desses acórdãos, os principais argumentos podem ser resumidos conforme segue.

Fazendo-se remissão ao Acórdão n. 9101-00.401 (que inaugurou a segunda fase), é contraposto que o “benefício fiscal” mencionado na decisão do STF não deve ser confundido com nenhuma das hipóteses do art. 111 do CTN²⁵⁴ a implicar interpretação restritiva. A compensação de prejuízos fiscais é apenas um dos itens considerados na determinação da base de cálculo do imposto, tal como são as despesas, os custos, as receitas, etc.

Mesmo que a “trava” da compensação pudesse ser caracterizada como caso de isenção de crédito tributário, o art. 111 do CTN não afastaria a liberação da “trava” na hipótese de descontinuidade da pessoa jurídica. O art. 111 do CTN não rompe com o processo normal de identificação do sentido e do alcance da norma; ele interdita a aplicação da norma a casos assemelhados. A alegação de que, quando a lei quis, ela liberou o limite de compensação expressamente, citando-se a legislação do regime Befiex, não abona a aplicação do limite na descontinuidade das atividades. No regime Befiex, a manutenção das operações da pessoa jurídica impõe a necessidade de norma excepcional afastando o limite da regra geral. Já a descontinuidade das atividades leva ao afastamento do limite via interpretação do ordenamento – como sistema lógico, harmonioso e integrado.

A lei não impediu a compensação do total de prejuízos fiscais, e sim impôs limites por período de apuração, o que significa que o legislador optou por distribuir no tempo a compensação dos prejuízos. Essa distribuição no tempo se sustenta no postulado contábil da continuidade das entidades, o qual a justifica. O contrário significaria negação da faculdade conferida ao contribuinte.

O art. 33 do Decreto-lei n. 2.341/87, o qual deve ser considerado junto com o art. 15 da Lei n. 9.065/95 (que estabelece o limite quantitativo), reforça a interpretação de que o limite é aplicável no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica. A primeira norma legal citada impõe a intransmissibilidade dos prejuízos da incorporada para a incorporadora, o que implica o descarte obrigatório de saldo de prejuízos existente.

254. “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Além da isenção, é hipótese de exclusão do crédito tributário, segundo o CTN, a anistia (art. 175).

Logo, a norma implícita ganha clareza, e se vê que não ocorreu lacuna legal a pressupor uso de analogia.

Os argumentos acima descritos foram deduzidos pelo conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, como relator dos Acórdãos n. 1103-001.057 e n. 1103-001.058, e em seu voto condutor (como redator designado do voto vencedor) do Acórdão n. 1103-001.129.

No Acórdão n. 1103-001.093, seu relator, o conselheiro Marcos Shigueo Takata deduziu ainda os seguintes argumentos:

A periodicidade estabelecida para apuração do lucro, tomando-se pulso da empresa de tempos em tempos, é mais ou menos arbitrária, conquanto necessidade de ordem prática, e uma técnica de arrecadação – não é princípio. É ela que implica a apuração do lucro como a conhecemos, assim como a incorrência de prejuízos como a conhecemos.

Lucro e compensação de prejuízos são simplesmente a aplicação desse imperativo de ordem prática, que implica comunicação entre os períodos (interperiodicidade), em face da periodicidade posta, a qual faz interperiodicidade pressuposta.

Do contrário, sem a interperiodicidade pressuposta, o corte por períodos (mais ou menos arbitrário, uma necessidade de ordem prática) teria de ser abandonado, para aferição de lucro ou de prejuízo só na extinção da empresa.

Daí a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL só fazer sentido no tempo da empresa, ou seja, durante sua vida, sob pena de se tributar o que não representa renda ou outra espécie de acréscimo patrimonial.

Esse sentido se evidencia na própria lei que instituiu a limitação quantitativa ao revogar a limitação temporal para a compensação, de modo que a finalidade da lei foi garantir ou aumentar o fluxo de recursos de arrecadação, garantindo espécie de tributação mínima. Essa finalidade, que não foi a de coarctar a compensação, conduz novamente ao sentido da lei: a “trava” só se presta durante o tempo da empresa, jamais no “não tempo” (momento da extinção). Como o lucro é apurado pelos cortes temporais, mais ou menos arbitrários, a limitação quantitativa de compensação implica essa periodicidade que deixa de existir com a morte, com o fim do tempo.

Nada disso desborda os limites da lei, pelo contrário, só afirma seu conteúdo em seus exatos limites.

Benefício fiscal concorre para acréscimo patrimonial, ao passo que compensação de prejuízos concorre à neutralidade patrimonial.

Ainda que fosse aplicável o art. 111 do CTN, a interpretação seria a mesma, pois a própria letra da lei pode ter significações diversas tomadas as palavras isoladamente, e não há texto sem contexto. É erro confundir o art. 111 do CTN com interpretação restritiva – a expressão “restritivamente” assim como “estritamente” constavam nas sugestões ao Projeto do CTN e ambas as sugestões foram rejeitadas.

6. Conclusões preliminares da coordenação do livro sobre a pesquisa "IRPJ - Trava 30% na extinção da pessoa jurídica", sujeitas, agora, ao debate, controle social e

validação pelos stakeholders do CARF (Conselheiros, RFB, PGFN, contribuintes e advogados)

Observamos que a questão relativa à aplicação da “trava de 30%”, como geralmente denominada, no caso de extinção da pessoa jurídica, foi examinada e decidida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, e, mais recentemente, pela Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, com significativa variação nos resultados dos julgamentos, inclusive na instância de uniformização, no âmbito da 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, o que nos fez segregar a análise da evolução da jurisprudência em quatro fases distintas, a seguir reportadas:

(i) 1ª. Fase: Decisões reiteradas de câmaras de julgamento do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão n. 108-06.682, sessão de 20/9/2001; Acórdão n. 108-07.456, sessão de 02/7/2003; Acórdão n. 101-94.515, sessão de 17/3/2004; Acórdão n. 101-09.447, sessão de 13/8/2008) e da 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/01-04.258, sessão de 02/12/2002 e Acórdão CSRF/0105-100, sessão de 19/10/2004), que afastaram a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, sobre o fundamento de que o objetivo da lei expresso em exposição de motivos teria sido o de postergar e não o de impedir a compensação de prejuízos e a dedução de bases negativas, o que estaria em consonância com a definição de fato gerador dos tributos IRPJ e CSLL. Neste tópico, ressaltamos que, de cinco, apenas uma das câmaras (a antiga 5ª. Câmara) mantinha a trava e que, na 1ª. Turma da Câmara Superior (composta na época por 16 conselheiros), a votação foi inicialmente de 14x2 para afastar a trava (Acórdão CSRF/01-04.258, sessão de 02/12/2002) e posteriormente evoluiu para votação unânime afastando a trava (Acórdão CSRF/01-05.100, sessão de 19/10/2004);

(ii) 2ª. Fase: Após o julgamento de questão relativa à constitucionalidade da trava de 30%, proferido pelo STF (RE 344.994), em caso que não envolveu a extinção da pessoa jurídica, a 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, alterou a jurisprudência e manteve a trava de 30%, sob o fundamento de inexistência de lei que autorizasse a compensação integral de prejuízos e dedução de bases negativas (Acórdão n. 9101-00.401, sessão de 02/10/2009). Algumas decisões mantiveram o afastamento da trava, como no caso do Acórdão n. 1402-00.063, sessão de 10/12/2009. Indicamos que a jurisprudência foi consolidada nessa fase para afastar a trava em relação a lucros da atividade rural, mesmo anteriores à vigência do art. 42 da MP 1.991-15, nos termos dos precedentes e da Súmula 53 do CARF;

(iii) 3ª. Fase: Em composição parcialmente renovada, a 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão n. 9101-001.760, sessão de 16/10/2013) voltou a analisar a questão e manteve a trava de 30% - mais uma vez por voto de qualidade - com semelhantes fundamentos da anterior decisão da CSRF.

(iv) 4ª Fase: Algumas decisões, notadamente da 3ª. TO da 1ª. Câmara (Acórdão n. 1103-001.058, sessão de 07/5/2014 e Acórdão n. 1103-001.093, sessão de 31/7/2014) – por maioria de votos afastaram a trava de 30% no caso de extinção da pessoa jurídica, sobre o entendimento de que a decisão do STF não tratou da questão específica de extinção e acrescentaram razões jurídicas anteriormente não tratadas, como a existência de direito potestativo ligado à interperiodicidade da empresa, enquanto que em outra recente decisão manteve-se a trava de 30% - por voto de qualidade – (Acórdão n. 1301-001.410, da 1ª. TO da 3ª. Câmara, sessão de 13/2/2014). Resumo dos 20 acórdãos analisados da 4ª Fase: 16 foram contrários à tese do contribuinte, mantiveram a trava, sendo 1 por maioria e 15 por qualidade; 4 acórdãos favoráveis ao contribuinte, em votação por maioria, afastaram a trava.

Considerando que identificamos a alteração da jurisprudência do CARF, como evidenciando na segunda fase, após o julgamento da questão relativa à constitucionalidade da trava de 30%, em julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 344.994/PR, na sessão plenária de 25/3/2009, entendemos pertinente registrar que pende de julgamento na Suprema Corte o Recurso Extraordinário 591.340, afetado pelo regime de repercussão geral, que apreciará a inconstitucionalidade da limitação anual de 30% para a compensação de prejuízo fiscal na formação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fundada, destacadamente, na violação à norma de competência do tributo e aos princípios da capacidade contributiva, universalidade e isonomia; e, eventualmente, na (in)aplicabilidade às hipóteses de extinção da pessoa jurídica. Segundo andamento processual fornecido pelo site do Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário 591.340 está concluso ao relator desde 25/4/2014²⁵⁵.

255. Acesso em 21 de dezembro de 2015.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

AUTORES

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (COORDENADOR)

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA (COORDENADOR)

JOÃO DÁCIO ROLIM

JOÃO FRANCISCO BIANCO

LETÍCIA RODRIGUES SUGAHARA

MARCOS SHIGUEO TAKATA

PAULO AYRES BARRETO

1. Introdução e contexto da pesquisa

A chamada tributação em bases universais, isto é, o alcance da norma tributária brasileira sobre rendas auferidas por sociedades controladas ou coligadas no exterior, surgiu no Brasil somente em 1995. Até então, o país adotava o princípio da territorialidade puro.

Com a edição da Lei n. 9.249, em 26/12/1995, especificamente dos artigos 25 a 27, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a, necessariamente, ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas nacionais correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, independentemente da disponibilidade econômica da riqueza, o que gerou forte reação dos contribuintes.

A Secretaria da Receita Federal, buscando dirimir a controvérsia criada pela Lei n. 9.249/1995, editou a Instrução Normativa n. 38/1996, cujo artigo 2º determinou que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior seriam oferecidos à tributação apenas quando de seu efetivo pagamento.

Essa hipótese infralegal de diferimento da tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior para o momento do efetivo pagamento foi posteriormente introduzida na Lei n. 9.532/1997²⁵⁶.

Com a edição da Medida Provisória n. 1.858-6/1999, estendeu-se à CSLL, por meio do artigo 19, as mesmas regras de tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelo imposto de renda.

256. Conforme a redação original de seu artigo 1º:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;
- c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;
- d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

§2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
 - 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
 - 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 - 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
 - 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Em 2001, o artigo 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”) foi alterado pela Lei Complementar n. 104 e o seu parágrafo segundo passou a prever que a lei estabelecerá as condições e o momento em que as receitas e os lucros auferidos no exterior fossem considerados disponibilizados para a empresa brasileira.

Nessa esteira, a Medida Provisória n. 2.158-35 (“MP n. 2.158-35/01”), por meio de seu artigo 74, determinou que (i) os lucros auferidos por controlada e coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados e (ii) os lucros apurados até 2001, e ainda não distribuídos, deveriam ser considerados disponibilizados em 31/12/2002.

Visando a regulamentar as disposições contidas na MP 2.158-35/01, a Secretaria da Receita Federal revogou a Instrução Normativa n. 38/1996 e editou a Instrução Normativa n. 213/2002.

Nesse contexto legislativo, identificamos cento e sessenta e quatro acórdãos proferidos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, pelas Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) e 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), em sessões de julgamento realizadas entre 20/03/2002 e 04/03/2015.

Para a pesquisa desses acórdãos, foram utilizadas as palavras-chave “lucros no exterior” e a busca abrangeu o período de agosto de 2001²⁵⁷ até março de 2015²⁵⁸.

Da análise preliminar desses cento e sessenta e quatro acórdãos, identificamos que as controvérsias entre Administração tributária e contribuintes versaram sobre onze diferentes aspectos da legislação, de modo que consideramos cada um deles como critério de julgamento.

Após essa identificação preliminar de critérios, os acórdãos foram distribuídos entre os membros da comissão para (i) a confirmação da (in)existência de outros critérios não apontados na análise inicial, e (ii) a subsunção de cada acórdão aos critérios abaixo resumidos:

Critério 1. Prevalência de tratado sobre lei. Definir se os lucros auferidos em países com os quais o Brasil firmou acordo para evitar a bitributação devem ser submetidos à tributação pela sociedade brasileira.

Critério 2. Necessidade de consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas nas controladas diretas. Saber se os lucros auferidos no exterior por sociedade indiretamente controlada pela sociedade brasileira devem ser individualmente submetidos à tributação pela sociedade brasileira ou consolidados no resultado da controlada direta.

Critério 3. Desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta por ausência de substância ou propósito negocial. Definir se, no caso de lucros auferidos por controladas indiretas, cuja existência da controlada indireta não tenha substância, é possível a desconsideração de sua personalidade jurídica para a tributação individual, pela sociedade brasileira, dos lucros auferidos pela controlada indireta.

257. Início do mês em que a Medida Provisória n. 2.158-35/2001 foi publicada.

258. Data em que a pesquisa de acórdãos foi realizada.

Critério 4. Tributação da receita de equivalência patrimonial e da variação cambial decorrente do método de equivalência patrimonial. Decidir se, para os investimentos no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial, as respectivas receita e variação cambial devem ser submetidas à tributação pela sociedade brasileira.

Critério 5. Tratamento dispensado aos lucros auferidos no exterior anteriores à Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Definir o momento em que os lucros auferidos nos anos de 1996 a 2001 devem ser submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Critério 6. Aplicabilidade do artigo 74, caput, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Decidir se os lucros auferidos por controlada e coligada podem ser considerados disponibilizados à sociedade controladora ou coligada brasileira na data do balanço em que foram apurados ou apenas quando de sua efetiva distribuição.

Critério 7. Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.154-35/2001. Decidir sobre a possibilidade de os lucros auferidos por controlada e, ou, coligada no exterior entre os anos de 1996 e 2001 e não distribuídos à sociedade controladora ou coligada no Brasil serem considerados disponibilizados em 31/12/2002 e, conseqüentemente, oferecidos à tributação.

Critério 8. Compensação do imposto pago no exterior. Decidir se as compensações efetuadas pelos contribuintes, do imposto pago no exterior, observavam os requisitos dispostos na legislação.

Critério 9. “Emprego de valor” como hipótese de disponibilização de lucros. Saber se, nos termos 1º, §2º, alínea ‘b’, item 4, da Lei n. 9.532/1997, (i) a alienação de participação societária, (ii) as operações de incorporação, fusão e cisão, (iii) a redução de capital social, e (iv) a conferência de participação societária, podem ser consideradas emprego de valor e, conseqüentemente, hipótese de disponibilização dos lucros auferidos no exterior.

Critério 10. Irretroatividade do artigo 19 da Medida Provisória n. 1.858-6/1999. Decidir se os lucros auferidos entre 1996 e setembro de 1999 podem ser submetidos à tributação, considerando que a norma que estendeu o regime à CSLL foi editada em 1999.

Critério 11. Taxa de conversão. Definir qual taxa de câmbio deve ser considerada para os lucros auferidos no exterior e tributados de acordo com o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001.

2. Critério 1. Prevalência de tratado sobre lei

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
107-07.532	Marisa Lojas Varejistas Ltda. (Marisa Lojas	18-fev-04	7ª C / 1ª CC	Octávio Campos Fischer (C)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
	S/A)						exterior, por maioria de votos.
101-94.910	CBPO Engenharia Ltda.	13-abr-05	1ª C / 1ª CC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos da nota 3 do Protocolo que integra o tratado (relativo ao art. 7º), por maioria de votos.
108-08.765	Refratec - Produtos Eletrofundidos Ltda.	23-mar-06	8ªC / 1ªCC	Karem Jureidini Dias (C)	José Henrique Longo (C)	N/A	Prevalência do tratado: impossibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior em 1996 e 1997, nos termos do art. 7º, por maioria de votos.
							Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior a partir de 2001, nos termos do art. 10º, por maioria de votos.
101-95.476	BBA - Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.	26-abr-06	1ªC / 1ªCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, por maioria de votos.
101-95.500	Cofap Fabricadora de Peças Ltda.	27-abr-06	1ªC / 1ªCC	Sandra Maria Faroni (F)	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-95.802	Eagle Distribuidora de Bebidas S/A	19-out-06	1ªC / 1ªCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado apenas para a controlada direta: impossibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos dos arts. 7º e 10º, por maioria de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-97.010	Omega Participações Representações e Administrações Ltda.	12-nov-08	1ªC / 1ºCC	João Carlos de Lima Júnior (C)	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	Prevalência do tratado: impossibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior no exterior de 1996 a 1999 (ano em que o tratado foi denunciado), nos termos do art. 7º, voto de qualidade.
101-97.013	Promon Telecom Ltda.	12-nov-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, por maioria de votos.
101-97.020	Tejova Empreendimentos Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	Sandra Maria Faroni (F)	Aloysio José Percínio da Silva (F) - não consta do acórdão	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, por maioria de votos.
101-97.070	Eagle Distribuidora de Bebidas S/A	17-dez-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	Valmir Sandri (C)	João Sérgio Gomes (F)	Prevalência do tratado apenas para a controlada direta: impossibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 7º, por maioria de votos.
105-17.382	Metro Tecnologia Informática Ltda.	4-fev-09	5ªC / 1ºCC	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, por unanimidade de votos.
1102-00.244	Boston Negócios e Participações Ltda.	5-jul-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, por unanimidade de votos.
1101-00.365	Camargo Correa S/A	10-nov-10	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							do art. 10º, pelo voto de qualidade.
9101-001.388	Sofisa Serviços S/A	17-jul-12	1ªT / CSRF	Karem Jureidini Dias (C)	Alberto Pinto Souza Júnior (F)	Suzy Gomes Hoffmann (C)	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, por maioria de votos.
1101-000.811	Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.	2-out-12	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	Marcos Shiguelo Takata (C)	Prevalência do tratado apenas para a controlada direta: impossibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 7º, por maioria de votos.
1201-001.024	Rexam Beverage Can South America S.A.	6-mai-14	1ªTO / 2ªC	Marcelo Cuba Netto (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, pelo voto de qualidade.
1402-001.713	Camargo Correa Cimentos S.A.	3-jun-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couta (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, por maioria de votos.
1301-001.651	Belgravia Empreendimentos Imobiliários S/A	23-set-14	1ªTO / 3ªC	Carlos Augusto de Andrade Jenier (C)	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	Prevalência dos tratados: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, por inaplicabilidade do art. 7º ao caso, pelo voto de qualidade.
1103-001.122	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras	21-out-14	3ªTO / 1ªC	Marcos Shiguelo Takata (C)	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	Prevalência do tratado para a exigência de IRPJ: impossibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 7º, por unanimidade de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							Inaplicabilidade do tratado para a exigência de CSLL, pelo voto de qualidade.
1402-001.833	AMBEV	21-out-14	2ªTO / 4ªC	Carlos Pelá (C)	N/A	N/A	Tratado não é aplicável para os lucros auferidos enquanto a empresa mantinha sede em outro país, por unanimidade de votos.
1102-001.247	Intercement Brasil S.A (Camargo Corrêa)	25-nov-14	2ªTO / 1ªC	João Otávio Oppermann Thomé (C)	N/A	Ricardo Marozzi Gregório (F)	Prevalência do tratado para a exigência de IRPJ: isenção da tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos dos arts. 10º e 23, por maioria de votos.
							Inaplicabilidade do tratado para a exigência de CSLL, por maioria de votos.
1402-001.875	Arcelomittal Tubarão Comercial S/A	26-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couta (F) - redator <i>ad hoc</i>	Fernando Brasil de Oliveira Pinto (F)	N/A	Abuso de tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior pelas controladas indiretas, por maioria de votos.
1402-001.881	Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.	26-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couta (F)	N/A	N/A	Abuso de tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior pelas controladas indiretas, por maioria de votos.
1302-001.629	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras	3-fev-15	2ªTO / 3ªC	Alberto Pinto Souza Júnior (F)	Eduardo de Andrade (F)	N/A	Prevalência dos tratados: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, por inaplicabilidade do art. 7º ao caso, pelo voto de qualidade.
1302-001.630	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras	4-fev-15	2ªTO / 3ªC	Eduardo de Andrade (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							do art. 10º, pelo voto de qualidade.
1401-001.369	ALL - All América Latina Logística S.A.	4-mar-15	1ªTO / 4ªC	Fernando Luiz Gomes de Mattos (F)	N/A	N/A	Prevalência do tratado: possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, nos termos do art. 10º, pelo voto de qualidade.

A primeira reação que se tem ao examinar a jurisprudência do CARF sobre a questão da tributação dos lucros auferidos por meio de empresa controlada no exterior, especificamente no que diz respeito à prevalência ou não dos tratados internacionais sobre o disposto em lei interna, é de surpresa. Isso porque se trata de um caso raro de unanimidade no tribunal administrativo.

Com efeito, o tema da prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna é bastante discutido no âmbito do direito internacional. E já é antiga a posição do Supremo Tribunal Federal (“STF”) no sentido de que, como regra geral, a lei interna prevalece sobre os tratados internacionais. Isso quer dizer que a lei interna e os tratados estão no mesmo nível de hierarquia, ou seja, se uma lei interna posterior regular matéria antes regulada por tratado internacional, aquela terá revogado este para todos os efeitos legais. Isso porque, como se sabe, lei posterior revoga a anterior (artigo 2º, §1º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro²⁵⁹).

Ocorre que, no âmbito tributário, o artigo 98 do CTN prevê (ainda que com uma redação não livre de críticas) que o tratado internacional deve prevalecer sobre a lei interna, mesmo que a lei interna seja posterior ao tratado. E em função dessa regra especial, prevista no CTN, o STF acabou consolidando sua jurisprudência nesse mesmo sentido: tratado internacional em matéria tributária – como são os tratados para evitar a dupla tributação internacional – prevalecem sobre o disposto em lei interna, ainda que esta seja posterior à assinatura do tratado.

A orientação do STF repercutiu na jurisprudência do CARF. Os primeiros acórdãos do Tribunal Administrativo que trataram do tema, principalmente aqueles relatados pela Conselheira Sandra Maria Faroni, analisaram em profundidade a questão, com exame da doutrina e da jurisprudência do STF, e concluíam sempre pela prevalência dos tratados sobre a lei interna. O interessante é que, à medida que esse entendimento se consolidava, os acórdãos posteriores deixaram de examinar especificamente o assunto, e passaram já a decidir a questão de mérito partindo do pressuposto de que indiscutivelmente os tratados prevalecem sobre a lei interna.

259. Decreto-Lei n. 4.657, de 04 de setembro de 1942.

Assim, a **totalidade** dos acórdãos proferidos pelo CARF, que trataram do tema da tributação dos lucros auferidos por empresa controlada sediada em país com tratado firmado pelo Brasil, sustentou a prevalência dos tratados para evitar a dupla tributação sobre a lei interna. Não há um só acórdão do Tribunal Administrativo que tenha decidido que a lei interna posterior prevalece sobre os tratados, nem um voto qualquer minoritário, nem uma passagem isolada de voto que sustente esse entendimento. Trata-se de uma rara unanimidade completa e absoluta no CARF sobre o tema.

A divergência de entendimentos, com a existência de várias correntes formadas no tribunal, reside na questão da qualificação, ou seja, da determinação do artigo específico do tratado que deve ser aplicado no exame da compatibilidade entre o tratado e a lei interna. Em outras palavras, os acórdãos que examinaram essa questão são divergentes com relação à determinação de qual artigo do tratado deverá ser aplicado para fins de determinar se há ou não compatibilidade entre cada uma das leis internas que regularam a matéria e o tratado. Essa questão será então examinada em seguida, separadamente, considerando cada um dos diferentes regimes tributários que regularam a matéria desde 1996.

Antes, porém, é importante realizar breve exame dos dois artigos dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação que são normalmente utilizados no exame da compatibilidade entre esses tratados e as normas internas brasileiras que estabelecem a tributação dos lucros das empresas controladas no exterior. Tratam-se dos artigos 7º e 10º.

O artigo 7º prevê que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Em linhas gerais, isso quer dizer que uma empresa brasileira que desenvolve uma atividade econômica num outro país (explora aquele mercado) não poderá ser tributada nesse outro país sobre os lucros auferidos com o desenvolvimento dessa atividade. A tributação no outro país somente poderá ocorrer caso a empresa brasileira lá atue por meio de um estabelecimento permanente ali localizado. Exemplo: uma empresa brasileira exporta mercadorias para a Argentina e auferir lucro com a operação. Esses lucros somente poderão ser tributados no Brasil, não podendo ser tributados na Argentina. Haverá a possibilidade de tributação desses lucros pela Argentina somente se a empresa brasileira constituir um estabelecimento permanente na Argentina. Mas não havendo um estabelecimento permanente da empresa brasileira na Argentina, a competência para tributar os lucros auferidos com aquela exportação é exclusiva do Brasil.

Já o artigo 10º prevê que “os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado”. E também que “esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado”. Como se vê, esse dispositivo prevê a possibilidade de ambos os países tributarem os dividendos, ou seja, tanto o país onde está localizada a empresa controlada que paga os dividendos como o país onde está localizada a empresa controladora que recebe os dividendos. Trata-se de típico caso de competência tributária concorrente entre os dois estados contratantes, que tem por consequência a

dupla tributação que é resolvida – nos tratados brasileiros – assegurando-se o crédito do imposto pago no outro país.

Tendo esses dois dispositivos em mente, podemos passar agora ao exame separado de cada uma das leis internas que regularam a tributação dos lucros auferidos por empresas controladas no exterior.

2.1. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995

A Lei n. 9.249/1995 previu, no artigo 25, que os lucros auferidos por empresas controladas no exterior seriam computados na apuração do lucro real da sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano, na proporção de sua participação acionária, independentemente de sua efetiva distribuição.

Os acórdãos do CARF que examinaram a compatibilidade do artigo 25 com os tratados para evitar a dupla tributação estão bem divididos. Um primeiro grupo de acórdãos concluiu que esse dispositivo estava prevendo a tributação de **dividendos** pagos por empresas controladas no exterior a suas controladoras no Brasil. Desse modo, como o artigo 10º dos tratados prevê a possibilidade de o Brasil tributar os dividendos recebidos por empresas brasileiras de suas controladas no exterior, não haveria qualquer tipo de incompatibilidade entre o artigo 25 e os tratados. Concluíram nesse sentido os Acórdãos n. 101-95.476²⁶⁰, 101-97.070²⁶¹ e 9101-001.388²⁶².

O segundo grupo de acórdãos, no entanto, concluiu em sentido contrário. O artigo 10º seria inaplicável ao caso do artigo 25 da Lei n. 9.249/1995 porque referido artigo 10º prevê a possibilidade de tributação dos **dividendos pagos**. Como o artigo 25 estabelece a tributação dos lucros ainda não pagos, o artigo 10º seria inaplicável, pois ele regula a hipótese de tributação dos dividendos no momento em que pagos. Assim, a matéria seria regulada pelo artigo 7º, que proíbe a tributação de lucros auferidos no exterior pela empresa brasileira, a não ser que ela possua um estabelecimento permanente no outro país. Em função disso, este segundo grupo de acórdãos concluiu pela incompatibilidade entre o artigo 25 e os tratados para evitar a dupla tributação. São eles os Acórdãos n. 108-08.765²⁶³ e 101-97.010²⁶⁴.

2.2. Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997

O artigo 1º da Lei n. 9.532/1997 alterou o regime de tributação previsto na legislação anterior. Ao invés de o lucro auferido por meio de empresa controlada no exterior ser

260. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Mário Junqueira Franco Júnior, em sessão de 26/04/2006.

261. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 17/12/2008.

262. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, em sessão de 17/02/2012.

263. 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator José Henrique Longo, em sessão de 23/03/2006.

264. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, em sessão de 12/11/2008.

tributado a 31 de dezembro de cada ano, independentemente de distribuição, a nova lei previu a sua tributação no período-base em que o lucro tenha sido disponibilizado para a empresa controladora brasileira. E como hipóteses de disponibilização, a lei elencou o pagamento, o crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, o mútuo, o emprego em favor da beneficiária, dentre outras.

Esse regime de tributação, de incidência do imposto na disponibilização do lucro da empresa controlada, já havia sido previsto pela Instrução Normativa SRF n. 38/1996, ainda na vigência da Lei n. 9.249/1995. Na época, houve muita discussão sobre a legalidade do critério adotado pela referida instrução normativa, tendo em vista que a tributação do lucro condicionado à sua disponibilização não estava prevista expressamente na Lei n. 9.249/1995. Daí porque foi dito na época que a Lei n. 9.532/1997 teria “legalizado” o critério previsto na Instrução Normativa SRF n. 38/1996.

A jurisprudência do CARF pacificou-se no sentido de que a Lei n. 9.532/1997, ao estabelecer a tributação dos lucros auferidos pela empresa controlada no exterior no momento da sua disponibilização, na verdade criou um regime tributário segundo o qual o que se tributava eram os dividendos quando distribuídos. Consequentemente, haveria perfeita sintonia entre esse regime e o disposto no artigo 10º dos tratados para evitar a dupla tributação.

Todos os acórdãos que examinaram esse assunto concluíram pela compatibilidade da Lei n. 9.532/1997 com o artigo 10º dos tratados. Nesse sentido foram os Acórdãos n. 107-07.532²⁶⁵, 101-95.500²⁶⁶, 101-95.802²⁶⁷, 101-97.013²⁶⁸, 1102-00.244²⁶⁹, 101-97.020²⁷⁰, 101-97.070²⁷¹ e 1302-001.630²⁷².

Interessante notar que o Acórdão n. 107-07.532 acima mencionado, ao examinar o assunto, deixou expresso que a compatibilidade da legislação brasileira com o artigo 10º somente surgiu com a Lei n. 9.532/1997, deixando claro que, antes dela, a legislação brasileira seria incompatível com os tratados para evitar a dupla tributação.

265. 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Octávio Campos Fischer, em sessão de 18/02/2004.

266. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Mário Junqueira Franco Júnior, em sessão de 27/04/2006.

267. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 19/10/2006.

268. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 12/11/2008.

269. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamentos, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Neto, em sessão de 05/07/2010.

270. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 13/11/2008.

271. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 17/12/2008.

272. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamentos, Conselheiro Relator Eduardo Andrade, em sessão de 04/02/2015.

2.3. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

Por fim, o artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 estabeleceu que “os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tenham sido apurados”. Esse dispositivo parece ter criado regime jurídico segundo o qual os lucros das empresas controladas no exterior seriam considerados distribuídos, independentemente de terem sido efetivamente distribuídos, e, como tal, estariam sujeitos ao regime tributário próprio dos lucros distribuídos. Em outras palavras, os lucros não distribuídos seriam considerados, para fins fiscais, como distribuídos e tributados como lucros distribuídos.

É bem verdade que a jurisprudência do STF acabou dando uma interpretação diferente ao artigo 74, concluindo que o objeto da tributação não seriam os lucros não distribuídos, mas sim o valor do acréscimo patrimonial da empresa controlada no exterior refletido na empresa controladora no Brasil, por meio do método de avaliação do investimento denominado de equivalência patrimonial. Confirmam-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588 e o Recurso Extraordinário n. 541.090, ambos em 10.04.2013.

De qualquer forma, no que diz respeito especificamente ao objeto deste estudo, o CARF acabou criando três correntes em sua jurisprudência, ainda não pacificadas, especificamente no que diz respeito à compatibilidade do artigo 74 com os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

A primeira delas (minoritária) sustenta que o artigo 74 prevê a tributação dos lucros da empresa controlada no exterior e que esse regime é perfeitamente compatível com os tratados porque o artigo 7º seria inaplicável ao caso. Nesse sentido são os Acórdãos n. 1301-001.651²⁷³ e 1302-001.629²⁷⁴.

A segunda corrente da jurisprudência administrativa entende que o artigo 74 prevê a tributação dos lucros da empresa controlada no exterior e que o regime seria incompatível com o artigo 7º dos tratados, porque esse dispositivo visa justamente evitar a tributação dos lucros auferidos no exterior pela empresa controladora brasileira, sem a existência de um estabelecimento permanente no outro país. Tratam-se dos Acórdãos n. 101-95.802²⁷⁵, 101-97.070²⁷⁶, 1101-000.811²⁷⁷ e 1103-001.122²⁷⁸.

Finalmente, a terceira e última corrente sustenta que o artigo 74 está, na verdade, tributando os dividendos não distribuídos pela empresa controlada no exterior e esse tipo de incidência seria perfeitamente compatível com o artigo 10º dos tratados que

273. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Carlos Augusto de Andrade Jenier, em sessão de 23/09/2014.

274. 2ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Alberto Pinto Souza Junior, em sessão de 03/02/2015.

275. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 19/10/2006.

276. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 17/12/2008.

277. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 02/10/2012.

278. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Marcos Shigueo Takata, em sessão de 21/10/2014.

permite, como vimos acima, a tributação pelo Brasil dos dividendos pagos pelas empresas controladas no exterior. Assim foram decididos os Acórdãos n. 105-17.382²⁷⁹, 1101-00.365²⁸⁰, 1201-001.024²⁸¹, 1402-001.713²⁸², 1102-001.247²⁸³, 1401-001.369²⁸⁴ e 108-08.765²⁸⁵.

2.4. Comentários finais

Por fim, cabe o registro de três casos interessantes sobre a aplicação de tratados internacionais e que fogem um pouco das correntes jurisprudenciais acima vistas.

O primeiro caso é de empresa controlada no exterior que apurou lucros enquanto residente em um país sem tratado assinado com o Brasil. Posteriormente, a empresa controlada mudou sua sede para um país com tratado assinado com o Brasil e pretendeu não os tributar com base no artigo 7º do tratado. O CARF decidiu contrariamente aos interesses do contribuinte, sobre o fundamento de que o tratado a ser aplicado seria aquele correspondente ao país onde originalmente foram gerados os lucros. Nesse sentido são os Acórdãos n. 1101-00.365²⁸⁶, que tratou de caso de empresa controlada nas Ilhas Cayman que mudou sua sede para Luxemburgo, e 1402-001.833²⁸⁷, que examinou caso de empresa controlada que mudou sua sede do Uruguai para a Argentina.

O segundo caso é de empresa holding controlada no exterior sediada em país com tratado, que mantinha investimentos em empresas operacionais sediadas em países sem tratado. O contribuinte consolidou os lucros das empresas controladas indiretas na holding e pretendeu não os tributar com base no artigo 7º do tratado. O CARF decidiu que a holding foi constituída sem propósito comercial, com o único objetivo de aproveitar-se do benefício fiscal, o que caracterizou uso abusivo do tratado, tornando-o inaplicável ao caso concreto. Consequentemente, os lucros das empresas

279. 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Wilson Fernandes Guimarães, em sessão de 04/02/2009.

280. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 10/11/2010.

281. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Marcelo Cuba Netto.

282. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 03/06/2014.

283. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator José Otávio Oppermann Thomé, em sessão de 25/11/2014.

284. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, em sessão de 04/03/2015.

285. 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator José Henrique Longo, em sessão de 23/03/2006.

286. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 10/11/2010.

287. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Carlos Pelá, em sessão de 21/10/2010.

controladas indiretas foram tributados no Brasil, sem os benefícios do tratado. Tratam-se dos Acórdãos n. 1402-001.875²⁸⁸ e 1402-001.881²⁸⁹.

Já o terceiro caso é de filial de empresa brasileira sediada na Argentina. O contribuinte sustentou que o artigo 7º do tratado vedaria a tributação pelo Brasil dos lucros auferidos pela filial na Argentina, na vigência da Lei n. 9.249/1995. O CARF decidiu que, ainda que em tese esses lucros não pudessem ser tributados, no caso do tratado com a Argentina há expressa exceção prevista no item 3 do Protocolo firmado entre os dois países. Trata-se do Acórdão n. 101-94.910²⁹⁰.

3. Critério 2. Necessidade de consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas nas controladas diretas.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-97.070	Eagle Distribuidora de Bebidas S/A	17-dez-08	1ªC / 1ªCC	Sandra Maria Faroni (F)	Valmir Sandri (C)	N/A	Individualização dos lucros auferidos no exterior pela controlada indireta, por maioria de votos.
1401-000.832	Brasil Foods S/A - BRF	8-ago-12	1ªTO / 4ªC	Fernando Luiz Gomes de Mattos (F)	N/A	N/A	Necessidade de consolidação dos lucros auferidos, por unanimidade de votos.
1101-000.811	Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.	2-out-12	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro (F)	Marcos Shigueo Takata (C)	Necessidade de consolidação dos lucros auferidos, por maioria de votos.
1402-001.236	Votorantim Participações S/A (Cazben)	6-nov-12	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F)	Carlos Pelá (C)	N/A	Individualização dos lucros auferidos no exterior pela controlada indireta, por maioria de votos.
1101-001.126	BRF S/A (atual denominação da Perdigão Agroindustrial S/A)	4-jun-14	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Não identificada.
1402-001.875	Arcelomittal Tubarão Comercial S/A	16-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F) - redator <i>ad hoc</i>	Fernando Brasil de Oliveira Pinto (F)	N/A	Individualização dos lucros auferidos no exterior pela controlada indireta, por maioria de votos.

288. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator ad hoc Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 26/11/2014.

289. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 26/11/2014.

290. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 13/04/2005.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1402-001.881	Gerdaui Internacional Empreendimentos Ltda.	26-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F)	N/A	N/A	Individualização dos lucros auferidos no exterior pela controlada indireta, por maioria de votos.

Num dos *leading cases* sobre o assunto, o voto condutor do Acórdão n. 101-97.070²⁹¹ entendeu que os lucros das controladas indiretas não poderiam ser consolidados na controlada direta, pois se fundamentou na premissa de que a legislação tributária não distingue a controlada direta da indireta, determinando, tão somente, que a adição dos lucros seja feita de maneira individualizada por controlada direta ou indireta para fins de apuração do lucro real da controladora. Assim sendo, prevaleceu o entendimento no sentido de que os lucros obtidos por controlada indireta domiciliada em país com o qual o Brasil não celebrou tratado não poderiam ser considerados como se fossem advindos da controlada direta domiciliada na Espanha à qual estaria vinculada. Já o voto vencido da Conselheira Sandra Maria Faroni entendeu que não haveria como “trazer” os lucros da controlada indireta senão por meio da controlada direta da controladora brasileira, razão pela qual seria aplicável o artigo 7º do tratado celebrado com a Espanha.

No mesmo sentido do acórdão acima mencionado, foi a conclusão do Acórdão n. 1402-001.236²⁹². De acordo com o voto condutor, a legislação tributária não distinguiria as controladas diretas das indiretas, razão pela qual os lucros de cada controlada indireta devem ser adicionados à apuração da controladora brasileira. Essa adição deveria ser individualizada por cada controlada, segregando o resultado da controlada indireta daquele da controlada direta à qual está vinculada.

Em sentido diretamente contrário ao dos acórdãos anteriores, o Acórdão n. 1401-000.832²⁹³ entendeu que os lucros poderiam ser consolidados na controlada direta. O entendimento do voto condutor do acórdão foi no sentido de que os lucros auferidos pelas controladas indiretas deveriam ser inicialmente consolidados na controlada direta para que, posteriormente, pudessem ser considerados na apuração do lucro tributável da controladora brasileira por meio do método de equivalência patrimonial. Igualmente o Acórdão n. 1101-000.811²⁹⁴ concluiu pela consolidação dos lucros. O entendimento do voto condutor foi no sentido de que a Lei das Sociedades por Ação²⁹⁵, ao mencionar o conceito de “controlada”, nem sempre se refere tanto às

291. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, redator designado Conselheiro Valmir Sandri, em sessão de 17/12/2008.

292. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 06/11/2012.

293. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, em sessão de 08/08/2012.

294. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, redator designado Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, em sessão de 02/10/2012.

295. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

controladas diretas quanto às indiretas. Isso significa que a aplicação do artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 não poderia resultar na tributação direta dos lucros da controlada indireta, sob pena de indevida “desconsideração da personalidade jurídica” da controlada direta (em cujo resultado já estaria refletido o lucro da controlada indireta).

Já no Acórdão n. 1101-001.126²⁹⁶, embora o contribuinte tenha argumentado no sentido da possibilidade de consolidação dos lucros da controlada indireta na controlada direta à qual está vinculada, não há indicativo de que a eventual aceitação dessa tese, em princípio, tenha sido adotada como fundamento da decisão, que foi o do abuso de tratado, como será analisado no critério seguinte.

No sentido de se aceitar a consolidação dos lucros somente quando presente o propósito negocial para tanto, foram encontrados ao menos dois acórdãos. No primeiro²⁹⁷ foi adotado o fundamento de que a consolidação dos resultados no contexto de ausência de propósito negocial inviabiliza a adoção dessa forma de apuração dos tributos devidos no grupo econômico, porque a legislação tributária não distinguiria as controladas diretas das indiretas, razão pela qual os lucros de cada controlada indireta devem ser adicionados à apuração da controladora brasileira. Essa adição deveria ser individualizada por cada controlada, segregando o resultado da controlada indireta daquele da controlada direta à qual está vinculada, na ausência de propósito negocial. No segundo acórdão²⁹⁸ o entendimento adotado foi o mesmo fundamento anterior de que a consolidação dos resultados no contexto de ausência de propósito negocial inviabiliza a adoção dessa forma de apuração dos tributos devidos no grupo econômico.

4. Critério 3. Desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta por ausência de substância ou propósito negocial

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-97.070	Eagle Distribuidora de Bebidas S/A	17-dez-08	1ªC / 1ªCC	Sandra Maria Faroni (F)	Valmir Sandri (C)	N/A	Impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, por maioria de votos.
1401-000.832	Brasil Foods S/A - BRF	8-ago-12	1ªTO / 4ªC	Fernando Luiz Gomes de Mattos (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, por unanimidade de votos.

296. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 04/06/2014.

297. Acórdão n. 1402-001.875 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, redator designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em sessão de 26/11/2014.

298. Acórdão n. 1402-001.881 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 26/11/2014.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1101-000.811	Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.	2-out-12	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro (F)	Marcos Shiguelo Takata (C)	Impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, por maioria de votos.
1402-001.236	Votorantim Participações S/A (Cazben)	6-nov-12	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F)	Carlos Pelá (C)	N/A	Desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta, por maioria de votos.
1101-001.126	BRF S/A (atual denominação da Perdigão Agroindustrial S/A)	4-jun-14	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, por maioria de votos.
1402-001.875	Arcelormittal Tubarão Comercial S/A	16-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F) - redator <i>ad hoc</i>	Fernando Brasil de Oliveira Pinto (F)	N/A	Desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta, por maioria de votos.
1402-001.881	Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.	26-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F)	N/A	N/A	Desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta, por maioria de votos.

Num dos *leading cases* sobre o assunto comentado no item anterior sobre a consolidação de lucros das controladas pela controladora (Acórdão n. 101-97.070) foi rejeitada a possibilidade de desconsideração da pessoa jurídica. O voto condutor entendeu que a legislação tributária brasileira determina que os lucros auferidos tanto pelas controladas diretas quanto indiretas devem ser considerados como se fossem auferidos pela controladora brasileira, hipótese que não se confundiria com a desconsideração da personalidade jurídica. Defendeu-se, também, que os lucros obtidos por controlada indireta domiciliada em país com o qual o Brasil não celebrou tratado não poderiam ser tratados como se fossem advindos da controlada direta domiciliada na Espanha à qual está vinculada (do contrário adviria benefício fiscal decorrente de planejamento tributário).

No mesmo sentido, o Acórdão n. 1401-000.832²⁹⁹ abordou a desconsideração da personalidade jurídica. No caso concreto, a desconsideração foi afastada por não ter sido comprovada as hipóteses legais autorizativas do emprego desse instrumento jurídico (abuso de direito, falta de substância da sociedade, ocorrência de simulação ou fraude).

Já o Acórdão n. 1101-000.811³⁰⁰ teceu maiores considerações sobre o abuso do tratado. No caso concreto afastou-se a alegada falta de propósito negocial na

299. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos, em sessão de 08/08/2012.

300. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, redator designado Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, em sessão de 02/10/2012.

constituição da holding do grupo econômico, visto que a reduzida estrutura material e de recursos humanos, mantida sua “substância organizacional”, não seria incomum nesse tipo de pessoa jurídica. Além disso, a decisão foi no sentido de que o eventual propósito de diminuição da carga tributária do grupo econômico decorrente dessa reestruturação societária não é fato hábil, por si só, a afastar a aplicação do tratado celebrado com a Espanha.

No Acórdão n. 1402-001.236³⁰¹, embora não tenha sido feita menção expressa à desconsideração da personalidade jurídica, verifica-se que um dos fundamentos adotados na decisão para manutenção da exigência tributária foi o de que teria restado caracterizado o “abuso” do tratado celebrado com a Áustria. Referido abuso permitiria que o lucro auferido pela controlada indireta fosse adicionado ao resultado da controladora brasileira. No mesmo sentido foi o Acórdão n. 1101-001.126³⁰², também apreciando o tratado com a Áustria. Ainda no mesmo sentido dos dois últimos acórdãos, o Acórdão n. 1402-001.875³⁰³ em que não foi feita qualquer menção expressa à desconsideração da personalidade jurídica, verifica-se que um dos fundamentos adotados na decisão para manutenção da exigência tributária foi o de que teria restado caracterizado o “abuso” do tratado celebrado com o Brasil e os Países Baixos (com base na falta de substância negocial da reestruturação societária). Referido abuso permitiria que o lucro auferido pela controlada indireta fosse adicionado ao resultado da controladora brasileira.

Interessante notar ainda o Acórdão n. 1402-001.881³⁰⁴ em que novamente o relator negou expressamente que a tributação do lucro das controladas indiretas seria uma desconsideração da personalidade jurídica das controladas diretas. Entretanto, na linha dos acórdãos anteriores, verifica-se que um dos fundamentos adotados na decisão em tela para manutenção da exigência tributária foi o de que teria sido caracterizado o “abuso” do tratado celebrado com a Espanha.

5. Critério 4. Tributação da receita de equivalência patrimonial e da *variação cambial decorrente do método de equivalência patrimonial*

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-94.747	Casablanc Representações e Participações Ltda.	22-out-04	1ª C / 1ª CC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.

301. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 06/11/2012.

302. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 04/06/2014.

303. Acórdão n. 1402-001.875 proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, redator designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em sessão de 26/11/2014.

304. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 26/11/2014.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
105-16.365	Açucareira Zillo Lorenzetti S/A	28-mar-07	5ªC / 1ºCC	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	N/A	Tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
							Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
101-96.125	Coimbra Frutesp S/A	26-abr-07	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
101-96.318	Usina Barra Grande de Lençóis S/A	13-set-07	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
							Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
101-96.317	Açucareira Quatá S.A.	13-set-07	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
							Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
101-96.364	Thyssen Krupp Metalúrgica Campo Limpo Ltda.	17-out-07	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
							Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
101-97.070	Eagle Distribuidora de Bebidas S.A.	17-dez-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Tributação da receita de equivalência patrimonial.
							Impossibilidade de tributar a variação cambial.
101-97.083	Primo Schincariol Indústria de Cerveja e Refrigerantes do Rio de Janeiro S/A	17-dez-08	1ªC / 1ºCC	Jose Ricardo da Silva (C)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
108-09.789	Companhia Agrícola Zillo	18-dez-08	8ªC / 1ºCC	Orlando José Gonçalves Bueno (C)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
101-97.013	Promon Telecom Ltda.	12-nov-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Não tributação da receita de equivalência patrimonial, por maioria de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1202-00.019	Letero Empreendimentos, Publicidade e Participações S.A.	12-mar-09	2ªTO / 2ªC	Cândido Rodrigues Neuber (F)	N/A	N/A	Não tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
1401-00.027	Fischer S/A Comércio, Indústria e Agricultura	12-mai-09	1ªTO / 4ªC	Hugo Correia Sotero (C)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
1301-00.131	Companhia Agrícola Quatá	17-jun-09	1ªTO / 3ªC	Waldir Veiga Rocha (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
1101-00.131	Banco Credit Agricole Brasil S/A	18-jun-09	1ªC / 1ªCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
1803-00.113	Têxtil Osman Ltda.	28-jul-09	3ªTE	Luciano Inocência dos Santos (C)	N/A	N/A	Tributação da receita de equivalência patrimonial, por maioria de votos.
							Tributação da variação cambial, por maioria de votos.
1102-00.157	Ache Laboratórios Farmacêuticos S/A	25-fev-10	2ªTO / 1ªC	Mário Sérgio Fernandes Barroso (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
1402-00.213	Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S/A	6-jul-10	2ªTO / 4ªC	Antônio José Praga de Souza (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
1302-00.506	Latam Brasil Representações Ltda.	24-fev-11	2ªTO / 3ªC	Eduardo de Andrade (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
1402-000.433	Haso Administradora de Bens e Participações Ltda.	24-fev-11	2ªTO / 4ªC	Albertina Silva Santos de Lima (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
1101-000.865	Itaú Unibanco Holding S/A	7-mar-13	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.
101-94.480	Banco Santander S/A	28-jan-14	1ªC / 1ªCC	Paulo Roberto Cortez (C)	N/A	N/A	Tributação da variação cambial, por unanimidade de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1402-001.569	Nera América Latina Ltda.	12-fev-14	2ªTO / 4ªC	Fernando Brasil de Oliveira Pinto (F)	N/A	N/A	Não tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
1301-001.593	Invest Santos Neg., Adm. E Participação S/A	30-jul-14	1ªTO / 3ªC	Carlos Augusto de Andrade Jenier (C)	N/A	N/A	Não tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
1801-002.100	Valtra do Brasil S/A	28-ago-14	1ªTE	Maria de Lourdes Ramirez (F)	N/A	N/A	Tributação da receita de equivalência patrimonial, por unanimidade de votos.
							Impossibilidade de tributar a variação cambial, por unanimidade de votos.

Conforme apontado nas considerações iniciais, são duas as controvérsias relacionadas à tributação dos investimentos no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial (“MEP”), na vigência da Medida Provisória n. 2.158-35/2001: (i) decidir se as respectivas receitas podem ser avaliadas pelo MEP nos termos em que previsto pela Instrução Normativa SRF n. 213/2002 (“IN n. 213/2002”) e (ii) decidir se a variação cambial apurada pelo MEP deve ser submetida à tributação pela sociedade brasileira.

Nesse sentido, dispõe, o artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 que,

para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Já a IN n. 213/2002, em regulamentação do previsto no dispositivo legal acima mencionado, prevê em seu artigo 7º que “a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil”, sendo que, nos termos do §1º do mesmo artigo, “os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

No entendimento dos contribuintes, a IN n. 213/2002 teria extrapolado o permissivo legal de tributação previsto na MP n. 2.158-35/2001, ao prever a tributação da totalidade das receitas auferidas pelo MEP. Nesse ponto, invocam o disposto no §2º do

artigo 389 e §9º do artigo 394 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/1999”)³⁰⁵, com suporte legal no §6º do artigo 25 da Lei n. 9.249/1995.

Ainda, os contribuintes alegaram que a variação cambial ativa não poderia ter os seus reflexos na tributação dos lucros no exterior, por ausência de previsão legal específica e por não representarem ganho passível de realização.

Lado contrário, a Fazenda Nacional posicionou-se no sentido de que o MEP é mera forma de cálculo do reflexo do resultado da investida na investidora, não havendo qualquer ilegalidade na sua utilização. Assim, entende que não existe ilegalidade na contraposição entre a IN n. 213/2002 e o previsto na MP n. 2.158-35/2001.

No que toca à variação cambial ativa, a Fazenda Nacional aduziu que esta é componente do resultado apurado na aplicação do método de equivalência patrimonial, não podendo ser excluída sem previsão legal específica.

Nessa esteira, dos cento e sessenta e quatro acórdãos analisados que tratam de tributação de lucro no exterior, identificamos onze feitos em que a tributação da receita apurada pelo método de equivalência patrimonial foi diretamente discutida. Desses onze acórdãos, identificamos dois posicionamentos prevalecentes.

O primeiro posicionamento reflete o entendimento de que o MEP pode ser utilizado desde que limitado ao resultado positivo equivalente ao lucro.

Nos Acórdãos n. 101-96.318³⁰⁶, n. 101-96.317³⁰⁷ e 101-96.364³⁰⁸, entendeu-se que o MEP é imposto obrigatoriamente pela Lei de Sociedades Anônimas³⁰⁹, para refletir o valor patrimonial dos investimentos. No entanto, nos termos do RIR/1999 (artigos 389 e 428) esse registro deve ser neutro para fins de tributação, sendo que, a princípio,

os resultados da avaliação dos investimentos, pelo método de equivalência patrimonial, segundo a legislação do Imposto de Renda, não se enquadram na categoria de lucros auferidos pela controladora sujeitos à incidência desse imposto, vez que os mesmos são tributados, por ocasião de sua apuração, na sociedade investida.

Frisou, no entanto, que a MP n. 2.158-35/2001 fixou a disponibilidade do lucro para fins de tributação na data do fechamento do balanço. Assim,

uma vez que o resultado da equivalência patrimonial apenas atesta a apuração dos lucros pela coligada ou controlada, a determinação contida na IN SRF nº 213/02 para a inclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL do resultado positivo dessa equivalência, apenas concretiza o comando fixado pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que determina que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

305. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999.

306. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Valmir Sandri, em sessão de 13/09/2007.

307. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Valdir Sandri, em sessão de 13/09/2007.

308. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Caio Marcos Cândido, em sessão de 17/10/2007.

309. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Referido entendimento restou corroborado no Acórdão n. 101-97.070³¹⁰, sobre o entendimento de que “o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a apuração de lucros por meio de controladas ou coligadas”. Com a MP n. 2.158-35/2001, “a tributação passou a incidir não sobre dividendos, mas sobre os lucros brutos apurados”, pelo que não existe irregularidade na IN n. 213/2002.

No Acórdão n. 1801-002.100³¹¹, afirmou-se que

Tem-se a impressão, em um primeiro momento, de que a referida IN havia extrapolado seu poder normativo, por afronta ao §6º, do art. 25, da Lei n. 9.249/95, que prevê, expressamente, a não tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial também nos investimentos externos. Todavia, uma avaliação mais detida dos dispositivos mencionados revela que o resultado positivo da equivalência tão somente atesta a apuração dos lucros auferidos por intermédio das sociedades coligadas ou controladas. Dito de outro modo, na forma da aludida IN, o resultado positivo da equivalência patrimonial representa o meio o veículo de inclusão, na apuração do lucro da pessoa jurídica brasileira, da parcela do lucro apurado pela sociedade investida estrangeira.

O segundo entendimento identificado preconiza a ilegalidade da IN n. 213/2002, que teria extrapolado os permissivos legais de tributação.

No Acórdão n. 105-16.365³¹², entendeu-se que

a disposição contida no artigo 7º da Instrução Normativa referenciada pela decisão *a quo* (IN SRF nº 213/2002), além de conceitualmente apresentar equívoco, visto que, como já dissemos, o que é passível de tributação são os lucros auferidos no exterior e não a equivalência patrimonial em si (não obstante a ocorrência de uma eventual igualdade matemática), levou em consideração que, a partir da introdução, pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, da mudança no aspecto temporal da hipótese de incidência, o reflexo da participação societária da investidora domiciliada no país seria, todo ele, objeto de tributação.

No Acórdão n. 101-97.13³¹³, o entendimento foi de que

o §6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isso seria sem prejuízo do disposto nos §§1º, 2º e 3º do mesmo artigo. Ou seja, o que o §6º explicitou foi que, quando decorrentes de investimento no exterior, os resultados da equivalência patrimonial, que afetam o lucro contábil, continuavam a ser excluídos para fins de apuração do lucro real, “sem prejuízo do disposto nos §§1º, 2º e 3º”, ou seja, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização”.

310. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 17/12/2008.

311. 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Maria de Lourdes Ramirez, em sessão de 28/08/2014.

312. 5ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Wilson Fernandes Guimarães, em sessão de 28/03/2007.

313. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 12/11/2008.

No mesmo sentido, no acórdão n. 1402-001.569³¹⁴, firmou-se que “por expressa disposição legal, o resultado positivo de equivalência patrimonial não deve compor o lucro real.

Já o Acórdão n. 1202-00.019³¹⁵ entendeu que

a IN SRF nº 213/2002 avançou além de seu poder de normalização, sem arrimo em qualquer dispositivo legal, considerando que a legislação superveniente à Lei nº 9.249/1995, como a Lei nº 9.532/1997 e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, não revogaram as disposições do §6º, do art. 25, da Lei nº 9.249/1996, mas trataram, especificamente do momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior para efeitos da incidência do IRPJ e CSLL³¹⁶.

Na mesma linha, o Acórdão n. 1803-00.113³¹⁷ fixou que

Os resultados positivos da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial, segundo a legislação do IRPJ, não se enquadram na categoria de lucros auferidos, pela controladora, sujeitos à incidência desse Imposto. Entretanto, os resultados positivos decorrentes de investimentos no exterior, devem ser considerados na determinação do lucro real, mormente se não comprovado que os resultados auferidos no exterior tinham natureza diversa de lucro.

Por fim, no Acórdão n. 1301-001.593³¹⁸, restou entendido que

a IN/SRF 213/02 extrapolou os limites estabelecidos pela legislação, sobretudo porque, sem qualquer previsão legal específica, determinou a obrigatoriedade de incidência tributária do IRPJ/CSLL sobre o resultado positivo da aplicação do MEP”, sendo que “a aplicação do Método de Equivalência Patrimonial representa, indubitavelmente, um mecanismo societário de aplicação cogente que pretende, sobretudo, garantir a reflexão da verdade patrimonial dos investimentos da pessoa jurídica, não significando, por si só, qualquer hipótese de aquisição de renda ou evolução do patrimônio, absolutamente.

No que toca à tributação da variação cambial ativa apurada pelo MEP, identificamos que, dos cento e sessenta e quatro acórdãos analisados sobre a tributação de lucros no exterior, vinte deles debatem a matéria diretamente.

Em minoria, o lançamento foi mantido, valendo ressaltar o julgamento do Acórdão n. 101-94.480³¹⁹, em que se admitiu a tributação da variação cambial ativa, sob o entendimento de que “sua exclusão não tem qualquer previsão legal”.

Nos demais, houve o cancelamento do auto de infração, sob diversos fundamentos.

314. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em sessão de 12/02/2014.

315. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Cândido Rodrigues Neuber, em sessão de 12/03/2009.

316. Objeto de recurso especial não conhecido (acórdão 9101-001795).

317. 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Luciano Inocência dos Santos, em sessão de 28/07/2009.

318. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Carlos Augusto de Andrade Jenier, em sessão de 30/07/2014.

319. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Paulo Roberto Cortez, em sessão de 28/01/2004.

No Acórdão n. 101-96.125³²⁰, entendeu-se que (i) variação cambial dos dividendos deve ter o mesmo tratamento da variação cambial do investimento; (ii) a variação cambial do investimento no exterior não constitui despesa dedutível ou receita tributável (com base nas razões jurídicas do veto ao artigo 46 da Lei n. 10.833/2003 e Solução de Consulta n. 54 e 55 da 9ª Região Fiscal) e que (iii) a contrapartida de ajuste do valor de investimento decorrente de variação cambial em sociedade estrangeira, coligadas ou controladas que não funcionem no Brasil, não será computada na determinação do lucro.

No Acórdão n. 101-94.747³²¹ entendeu-se que “a variação cambial é a expressão do valor em moeda estrangeira investida, nada tendo em comum com os lucros gerados no exterior”. No mesmo sentido o Acórdão n. 1402-00.213³²².

No Acórdão n. 1302-00.506³²³, ao afastar a tributação da variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial, entendeu-se que

a legislação federal não se coaduna com a tributação das contrapartidas de ajustes positivos decorrentes da equivalência patrimonial, ainda que os resultados provenham de investimentos no exterior, consoante o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.598/77 que está em vigor, sendo forçoso concluir pela contrariedade do §1º do art. 7º da IN SRF n. 213/2002 a disposição expressa de Lei, que é, em nosso sistema, o veículo pelo qual são criadas novas hipóteses de incidência.

No mesmo sentido foi o entendimento no Acórdão n. 1402-000.433³²⁴.

No Acórdão n. 101-97.083³²⁵, entendeu-se que

tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido.

Do voto proferido em referido acórdão, tem-se que

tendo em vista que a variação cambial corresponde ao diferencial do montante investido inicialmente, representado em moeda estrangeira, além de não possuir qualquer relação e também não deve ser confundida com os lucros gerados no exterior, pois corresponde simplesmente a uma atualização do valor inicialmente investido pela incorporadora, o capital deve ser representado na contabilidade da empresa brasileira, como um investimento em moeda estrangeira.

320. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 26/04/2007.

321. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Sebastião Rodrigues Cabral, em sessão de 22/10/2004.

322. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Antônio José Praga de Souza, em sessão de 06/07/2010.

323. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Eduardo Andrade, em sessão de 24/02/2011.

324. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima, em sessão de 24/02/2011.

325. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator José Ricardo da Silva, em sessão de 17/12/2008.

No mesmo sentido foi o entendimento do Acórdão n. 1301-00.131³²⁶, do Acórdão n. 1101-00.131³²⁷ e do Acórdão n. 1102-000.157³²⁸.

No Acórdão n. 105-16.365³²⁹, adotou-se o fundamento de que “a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial exigirá que, antes, seja editada norma legal prevendo tal incidência”. No mesmo sentido entendeu o acórdão n. 108-09.789³³⁰.

Nos Acórdãos n. 101-97.070³³¹, 101-96.317³³², 101-96.364³³³ e 101-96.318³³⁴, entendeu-se que “Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido”.

Nos Acórdãos n. 101-96.318³³⁵, 101-96.317³³⁶ e 101-96.364³³⁷, firmou-se que “deve ser afastada da tributação, como exclusão, a parcela referente à variação cambial, eis que a mesma representa a expressão do valor em moeda estrangeira investida inicialmente, nada tendo em comum com os lucros gerados no exterior”.

No Acórdão n. 1202-00.019³³⁸, afastou-se o MEP como forma de cálculo. Em sede de RESP, o recurso não foi conhecido “tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido”.

326. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Waldir Veiga Rocha, em sessão de 17/06/2009.

327. 1ª Câmara, do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 18/06/2009.

328. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Mário Sérgio Fernandes Barroso, em sessão de 25/02/2010.

329. 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Wilson Fernandes Guimarães, em sessão de 28/03/2007.

330. 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno, em sessão de 18/12/2008.

331. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 17/12/2008.

332. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Valmir Sandri, em sessão de 13/09/2007.

333. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Caio Marcos Cândido, em sessão de 17/10/2007.

334. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Valmir Sandri, em sessão de 13/09/2007.

335. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Valmir Sandri, em sessão de 13/09/2007.

336. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Valmir Sandri, em sessão de 13/09/2007.

337. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Caio Marcos Cândido, em sessão de 17/10/2007.

338. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Cândido Rodrigues Neuber, em sessão de 12/03/2009.

No Acórdão n. 1401-00.027³³⁹, entendeu-se que

O art. 70 da Instrução Normativa SRF n. 213/02 não se conteve nos limites dos atos interpretativos, pois a variação cambial ativa do investimento incorpora-se ao resultado da equivalência patrimonial que é neutra para fins de apuração de resultados, nos termos do §6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e §9º do artigo 394 do RIR/99.

No Acórdão n. 1803-00.113³⁴⁰, admitiu-se a possibilidade de exclusão da variação cambial ativa do lançamento, mas que referida exclusão demandaria a “necessária a prova da variação monetária ativa”.

No Acórdão n. 1801-002.100³⁴¹, entendeu-se que “a variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável”. Esse mesmo entendimento foi adotado no Acórdão n. 1101-000.865³⁴², ao entender que “a contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não deve ser computada na determinação do lucro real e nem na base de cálculo da CSLL.

6. Critério 5. Tratamento dispensado aos lucros auferidos no exterior, anteriores à medida provisória n. 2.158-35/2001

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-93.769	Magnecon Telecomunicações e Empreendimentos Ltda.	20-mar-02	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	N/A	N/A	Formação como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-94.000	Banco Santander S/A	6-nov-02	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	Paulo Roberto Cortez (F)	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-94.480	Banco Santander S/A	28-jan-04	1ªC / 1ºCC	Paulo Roberto Cortez (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
107-07.532	Marisa Lojas Varejistas Ltda.	18-fev-04	7ªC / 1ºCC	Octávio Campos Fischer (C)	N/A	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de

339. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Hugo Correia Sotero, em sessão de 12/05/2009.

340. 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Luciano Inocência dos Santos, em sessão de 28/07/2009.

341. 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Maria de Lourdes Ramirez, em sessão de 28/08/2014.

342. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 07/03/2013.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
	(Marisa Lojas S/A)						votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por maioria de votos.
101-94.747	Casablanc Representações e Participações Ltda.	22-out-04	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-94.910	CBPO Engenharia Ltda.	13-abr-05	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-95.232	Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A	20-out-05	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-95.294	Bombрил S/A	7-dez-05	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-95.302	Itausa Export S/A	8-dez-05	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
108-08.765	Refratec - Produtos Eletrofundidos Ltda.	23-mar-06	8ªC / 1ºCC	Karem Jureidini Dias (C)	José Henrique Longo (C)	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por maioria de votos.
101-95.476	BBA - Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.	26-abr-06	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por maioria de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-95.497	Sofisa Serviços S/A	27-abr-06	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
101-95.500	Cofap Fabricadora de Peças Ltda.	27-abr-06	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por maioria de votos.
103-22.451	Ediva Empreendimentos Ltda.	24-mai-06	3ªC / 1ºCC	Alexandre Barbosa Jaguaribe (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
107-08.684	Copagril Participações Ltda.	16-ago-06	7ªC / 1ºCC	Natanael Martins (C)	Marcos Vinicius Neder de Lima (F)	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-95.700	Laboratórios Wyeth-Whitehall Ltda.	17-ago-06	1ªC / 1ºCC	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	N/A	Formação como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
103-22.368	International Paper do Brasil Ltda.	21-set-06	3ªC / 1ºCC	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-95.802	Eagle Distribuidora de Bebidas S/A	19-out-06	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-95.827	Gerva Empreendimentos Ltda.	19-out-06	1ªC / 1ºCC	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
107-08.797	Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração	19-out-06	7ªC / 1ºCC	Natanael Martins (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
107-08.798	Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração	19-out-06	7ªC / 1ºCC	Natanael Martins (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
103-22.718	John Deere Brasil S/A	8-nov-06	3ªC / 1ºCC	Flávio Franco Corrêa (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-95.874	Edificadora S/A	9-nov-06	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por maioria de votos.
101-95.946	União de Bancos Brasileiros S/A - UNIBANCO	24-jan-07	1ªC / 1ºCC	Paulo Roberto Cortez (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
105-16.365	Açucareira Zillo Lorenzetti S/A	28-mar-07	5ªC / 1ºCC	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-96.302	Rempar S/A (Dupont)	12-set-07	1ªC / 1ºCC	Paulo Roberto Cortez (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-96.317	Açucareira Quatá S/A	13-set-07	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-96.318	Usina Barra Grande de Lençóis S/A	13-set-07	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-96.364	Thyssen Krupp Metalúrgica Campo Limpo Ltda.	17-out-07	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-96.407	Label Participações Ltda.	7-nov-07	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-96.468	Banco Boavista Interatlantico S/A	5-dez-07	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
107-09.248	Confab Industrial S/A	5-dez-07	7ªC / 1ºCC	Albertina Silva Santos de Lima (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
107-09.351	Mahle Componente de Motores do Brasil S/A	4-fev-08	7ªC / 1ºCC	Marcos Vinicius Neder de Lima (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
105-16.886	Banco Calyon Brasil S/A	4-mar-08	5ªC / 1ºCC	Waldir Veiga Rocha (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-96.601	Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A	6-mar-08	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, pelo voto de qualidade.
103-22.330	Boston Comercial e Participações Ltda. (Itaubank)	22-mar-08	3ªC / 1ºCC	Paulo Jacinto do Nascimento (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
108-09.587	Companhia Têxtil de Castanhal	16-abr-08	8ªC / 1ºCC	Orlando José Gonçalves Bueno (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-96.652	Banco Safra S/A	16-abr-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
103-23.423	Companhia Brasileira de Bebidas	16-abr-08	3ªC / 1ºCC	Paulo Jacinto do Nascimento (C)	Antonio Bezerra Neto (F)	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, pelo voto de

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							qualidade.
108-09.592	Marcep Corretagem de Seguros Ltda.	17-abr-08	8ªC / 1ºCC	Nelson Lóssó Filho	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
103-23.465	Traffic Assessoria e Comunicações S/A	28-mai-08	3ªC / 1ºCC	Antonio Bezerra Neto (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-96.783	Alfa Participações Internacionais Ltda.	30-mai-08	1ªC / 1ºCC	José Ricardo da Silva (C)	N/A	Sandra Maria Faroni (F) - não consta do acórdão	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por maioria de votos.
101-97.013	Promon Telecom Ltda.	12-nov-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
105-17.319	TEVECAP S/A	12-nov-08	5ªC / 1ºCC	Waldir Veiga Rocha (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-97.031	Corumbal Corretora de Seguro Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	Sandra Maria Faroni (F)	Valmir Sandri (C)	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-97.023	Boston Negócios e Participações Ltda.	13-nov-08	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-97.032	BBA - Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
101-97.025	Rio Bonito Participações Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Aloysio José Percínio da Silva	N/A	João Carlos de Lima	Formação como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
				(F)		Júnior (C)	maioria de votos.
101-97.020	Tejova Empreendimentos Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	Sandra Maria Faroni (F)	Aloysio José Percínio da Silva (F) - não consta do acórdão	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por maioria de votos.
101-97.026	Icatu Holding S/A	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
101-97.083	Primo Schincariol Indústria de Cerveja e Refrigerantes do Rio de Janeiro S/A	17-dez-08	1ªC / 1ºCC	José Ricardo da Silva (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
108-09.837	Cyrela Brasil Realty S/A Empreendimentos e Participações	5-fev-09	8ªC / 1ºCC	Cândido Rodrigues Neuber (F)	N/A	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por unanimidade de votos.
							Lucros após 1998: disponibilização como momento de tributação, por unanimidade de votos.
9101-00.098	Ediva Empreendimentos Ltda.	11-mai-09	1ªT / CSRF	José Carlos Passuello (C)	Nelson Lósso Filho (F)	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
1401-00.027	Fischer S/A Comércio, Indústria e Agricultura	12-mai-09	1ªTO / 4ªC	Hugo Correia Sotero (C)	Albertina Silva Santos Lima (F)	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
1301-00.132	Companhia Agrícola Luiz Zillo e sobrinhos	17-jun-09	1ªTO / 3ªC	Waldir Veiga Rocha (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
1202-00.118	Milno Empreendimentos Ltda.	27-jul-09	2ªTO / 2ªC	Valéria Cabral Géo Verçoza (C)	Cândido Rodrigues Neuber (F)	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, pelo voto de

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							qualidade.
1102-00.060	União de Bancos Brasileiros S/A - UNIBANCO	28-ago-09	2ªTO / 1ªC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
9101.00.407	Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração	2-out-09	1ªT / CSRF	Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
9101-00.420	Boston Comercial e Participações Ltda. (Itaubank)	3-nov-09	1ªT / CSRF	Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
9101-00.468	John Deere Brasil S/A	7-dez-09	1ªT / CSRF	Adriana Gomes Rêgo (F)	N/A	N/A	Lucros até 1997: disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, pelo voto de qualidade.
							Lucros a partir de 1998: disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
1302-00.164	Schincariol Participações e Representações Ltda.	29-jan-10	2ªTO / 3ªC	Irineu Bianchi (C)	N/A	N/A	Formação como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
1102-00.151	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por maioria de votos.
							Lucros a partir de 1998: disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
1102-00.152	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Questão prejudicada por duplicidade, pois os lucros no exterior autuados foram objeto de autuação no processo relativo ao

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							acórdão acima.
1103-00.207	Navegantes Empreendimentos Ltda.	19-mai-10	3ªTO / 1ªC	Marcos Shigueo Takata (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
1102-00.244	Boston Negócios e Participações Ltda.	5-jul-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
1101-00.365	Camargo Correa S/A	10-nov-10	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, pelo voto de qualidade (Portugal) e por unanimidade de votos (Ilhas Cayman).
9101-001.308	Companhia Agrícola Luiz Zillo e sobrinhos	24-abr-12	1ªT / CSRF	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos.
9101-001.388	Sofisa Serviços S/A	17-jul-12	1ªT / CSRF	Karem Jureidini Dias (C)	Alberto Pinto Souza Júnior (F)	Suzy Gomes Hoffmann (C)	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.
1103-00.760	SPQ Investimentos e Participações Ltda.	12-set-12	3ªTO / 1ªC	Eduardo Martins Neiva Monteiro (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, pelo voto de qualidade.
1103-000.853	Cargil Agrícola S/A	7-mai-13	3ªTO / 1ªC	Marcos Shigueo Takata (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade.
105-17.187	Ripasa S/A Celulose e Papel	17-set-03	5ªC / 1ªCC	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	N/A	N/A	Lucros até 1997: formação como momento de tributação, por unanimidade de votos (acórdão indisponível no sítio do CARF) .
9101-001.791	Traffic Assessoria e Comunicações S/A	17-out-13	1ªT / CSRF	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por unanimidade

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							de votos.
9101-001.948	Rio Bonito Participações Ltda.	16-jul-14	1ªT / CSRF	Valmar Fônsaca de Menezes (F)	N/A	N/A	Disponibilização como momento de tributação dos lucros auferidos no exterior, por maioria de votos.

A tributação dos lucros auferidos no exterior, como já destacado nas considerações iniciais deste relatório, somente foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, no final de 1995, com a edição da Lei n. 9.249, em 26/12/1995.

Até a edição do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, foram editadas a Instrução Normativa SRF n. 38/1996 e a Lei n. 9.532/1997, dispondo que os lucros auferidos no exterior seriam oferecidos à tributação no momento do efetivo pagamento.

A Medida Provisória n. 2.158-35/2001, por sua vez, além de estabelecer regras em relação aos lucros auferidos a partir de sua edição, dispôs, no parágrafo único do artigo 74, que os lucros anteriormente auferidos, apurados até 31/12/2001, deveriam ser considerados disponibilizados em 31/12/2002.

Apesar de a maior parte das autuações terem sido lavradas em relação aos lucros apurados após a Medida Provisória n. 2.158-35/2001, como se constata da quantidade de acórdãos que tratam da tributação de fatos geradores ocorridos após 01/01/2002, entendemos relevante, dentre os critérios analisados no presente relatório, analisar a jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes e do CARF em relação à tributação de lucros auferidos no exterior até 31/12/2001.

A despeito de não haver previsão na lei de tributação de lucros auferidos no exterior antes de 01/01/1996, identificamos dois acórdãos³⁴³, dentre os cento e sessenta e quatro analisados no presente relatório, em que foi discutida a possibilidade de tributação de lucros auferidos antes mesmo da entrada em vigor da Lei n. 9.249/1995.

No Acórdão n. 101-93.769³⁴⁴, a autoridade fiscal tributou lucros auferidos em 1995, mas disponibilizados em 1996. Assim, os conselheiros entenderam (resultado do julgamento) que apenas os lucros auferidos no exterior a partir de 1996 poderiam ser tributados, em respeito aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade. Assim, os lucros auferidos no ano-calendário de 1995, ainda que distribuídos em 1996, não poderiam sofrer tributação.

343. Acórdãos 101-93.769, de 20/03/2002; 9101-001.388, de 170/7/2012.

344. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, em sessão de 20/03/2002.

Já no Acórdão n. 9101-001.388³⁴⁵, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluiu que os lucros auferidos no ano-calendário de 1995, disponibilizados no ano-calendário de 1996, deveriam ser excluídos do lançamento, pois apenas com a vigência da Lei n. 9.249/1995 foi instituída a tributação em bases universais. Desse modo, os lucros apurados antes de 01/01/1996 não poderiam ser alcançados pela tributação.

Em relação aos lucros auferidos entre 01/01/1996 e 31/12/1997 (antes da entrada em vigor da Lei n. 9.532/97), identificamos 45 acórdãos³⁴⁶ sobre o tema.

Nos Acórdãos 101-97.031³⁴⁷ e 101-97.020³⁴⁸, discutiu-se a possibilidade de tributação de lucros auferidos em Portugal e na Ilha da Madeira, respectivamente, durante os anos-calendários de 1996 a 1999. Tendo em vista que o Tratado firmado entre Brasil e Portugal foi denunciado em 1999³⁴⁹, discutiu-se a possibilidade de tributação de lucros auferidos durante a vigência do Tratado. O Relator entendeu que os lucros auferidos até a data da denúncia do Tratado estariam abrangidos pelo artigo VII e somente poderiam sofrer tributação em Portugal. O voto vencedor, no entanto, concluiu que o Tratado não proibia a tributação da parcela dos lucros que coubesse ao investidor estrangeiro, apenas diferindo a tributação para o momento de sua disponibilização (artigo X). Assim, tendo em vista que os lucros foram disponibilizados em período posterior à denúncia do Tratado, apenas em 31/12/2002 (artigo 74, parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001), os lucros auferidos entre 1996 e 1999 poderiam ser tributados pelo Brasil.

No Acórdão 107-07.532³⁵⁰, restou reconhecida a necessidade de observância dos princípios da irretroatividade e da anterioridade, para concluir que “os lucros gerados

345. 1ª Turma da CSRF, a Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, que foi vencedora em relação a essa matéria. Para as demais questões discutidas, foi designado como redator o conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, em sessão de 17/07/2012.

346. Acórdãos 101-94.000, de 28/01/2004; 101-94.480, de 28/01/2004; 107-07.532, de 18/02/2004; 101-94.910, de 13/04/2005; 101-95.232, de 20/10/2005; 101-95.294, de 07/12/2005; 108-08.765, de 23/03/2006; 101-95.746, de 26/04/2006; 101-95.500, de 27/04/2006; 103-22.451, de 24/05/2006; 9101-00.098, de 11/05/2009; 107-08.684, de 16/08/2006; 101-95.700, de 17/08/2006; 103-22.638, de 21/09/2006; 101-95.827, de 19/10/2006; 103-22.718, de 08/11/2006; 101-95.874, de 09/11/2006; 101-95.946, de 24/01/2007; 105-16.365, de 28/03/2007; 101-96.302, de 12/09/2007; 101-96.364, de 17/10/2007; 101-96.407, de 07/11/2007; 101-96.468, de 05/12/2007; 105-16.686, de 04/03/2008; 101-96.601, de 06/03/2008; 108-09.587, de 16/04/2008; 101-96.652, de 16/04/2008; 108-09.592, de 17/04/2008; 101-96.783, de 30/05/2008; 101-97.013, de 12/11/2008; 101-97.031, de 13/11/2008; 101-97.025, de 13/11/2008; 9101-001.948, de 13/11/2008; 101-97.020, de 13/11/2008; 108-09.837, de 05/02/2009; 1301-00.132, de 17/06/2009; 9101.001.308, de 17/06/2009; 103-22.178, de 07/12/2009; 9101.00.468, de 07/12/2009; 1102-00.151, de 29/01/2010; 1102.00.152, de 29/01/2010; 1101-00.365, de 10/11/2010; 101-95.497, de 27/04/2006; 9101.001.388, de 17/07/2012; e 105-17.187, de 17/09/2003.

347. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, redatora designada Conselheira Sandra Maria Faroni, em sessão de 13/11/2008.

348. 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, redatora designada Conselheira Sandra Maria Faroni, em sessão de 13/11/2008.

349. O Tratado para Evitar a Dupla Tributação entre Brasil e Portugal foi recepcionado pelo Decreto n. 69.393/71 e vigeu até 31/12/1999, quando foi revogado expressamente pelo Decreto n. 3.121, de 23/7/99, com a partir de 01/01/2000.

350. 7ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro Octávio Campos Fischer, em sessão de 18/02/2004.

até 1997 (inclusive) não podem ser alcançados pela Lei n.º 9.532/97”, em razão de o imposto sobre a renda ter por hipótese de incidência um “fato jurídico complexo”, cuja realização não se dá apenas no momento da disponibilização, mas durante um determinado lapso temporal³⁵¹. Assim, segundo o entendimento firmado no referido acórdão, iniciado tal período, a norma nova não pode atingir tais fatos.

No já mencionado Acórdão n. 9101-001.388³⁵², proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, travou-se discussão a respeito do momento que deve ser tributado o lucro auferido no exterior. No voto vencido, a Conselheira Karem Jureidini Dias sustentou que a Instrução Normativa n. 38/1996 diferiu a tributação para o momento da disponibilização do lucro. No caso específico, entendeu que a Fiscalização havia lançado o dividendo (lucro disponibilizado), tomando por base a data da disponibilização e não o período em que o lucro havia sido apurado (1996). Ressaltou que a legislação somente previu a tributação de dividendo com a edição da Lei n. 9.532/1997, estabelecendo em lei em sentido estrito comando que havia sido veiculado por meio de Instrução Normativa. O voto vencedor, proferido pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, foi no sentido de que os lucros auferidos no exterior deviam ser reconhecidos pelo regime de caixa, no momento da distribuição, pelo que, no caso concreto, o lucro auferido em 1996 e distribuído em 1997, já se sujeitaria à tributação.

Quanto aos lucros auferidos entre 01/01/1998 e 31/12/2001, antes da entrada em vigor do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, identificamos 58 acórdãos³⁵³, que, em sua maioria aplicaram a Lei n. 9.532/1997, autorizando-se a

351. No caso específico, a discussão versava sobre a tributação de dividendos, cujos lucros foram formados antes da vigência da Lei n. 9.532/1997. Nos termos da Lei n. 9.249/1995, os lucros apurados em 1996 e 1997 deveriam ser tributados em 31 de dezembro e, nos termos da Lei n. 9.532/1997, os lucros auferidos a partir de 1998 seriam tributados quando houvesse a efetiva disponibilização. Conforme destacado pelo relator, a lei pretendeu tributar valores que não se caracterizavam como lucro, antes da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica. Tal tributação seria ilógica, pois não faria sentido uma nova tributação sobre valores que já foram considerados lucro, “por ocasião da distribuição efetiva (e já não presumida) do dividendo”.

352. 1ª Turma da CSRF, relatora a Conselheira Karem Jureidini Dias, que foi vencedora em relação a essa matéria, tendo sido vencida em relação a outra questão discutida nos autos, tendo sido designado redator do acórdão o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, em sessão de 17/07/2012.

353. Acórdãos 107-07.532, de 18/02/2004; 101-94.747, de 22/10/2004; 101-95.232, de 20/10/2005; 101-95.294, de 07/12/2005; 101-95.302, de 08/12/2005; 108-08.765, de 23/03/2006; 101-95.500, de 27/04/2006; 103-22.451, de 24/05/2006; 9101-00.098, de 11/05/2009; 107-08.684, de 16/08/2006; 103-22.638, de 21/09/2006; 101-95.827, de 19/10/2006; 101-95.802, de 19/10/2006; 101-95.874, de 09/11/2006; 101-96.302, de 12/09/2007; 101-96.318, de 13/09/2007; 101-96.317, de 13/09/2007; 101-96.364, de 17/10/2007; 101-96.468, de 05/12/2007; 107-09.248, de 05/12/2007; 107-09.351, de 04/02/2008; 105-16.686, de 04/03/2008; 101-96.601, de 06/03/2008; 108-09.587, de 16/04/2008; 101-96.652, de 16/04/2008; 103-23.243, de 16/04/2008; 108-09.592, de 17/04/2008; 103-23.465, de 28/05/2008; Acórdão 9101.001.791, de 28/05/2008; Acórdão 101-96.783, de 30/05/2008; Acórdão 101-97.013, de 12/11/2008; Acórdão 105-17.319, de 12/11/2008; Acórdão 101-97.031, de 13/11/2008; Acórdão 101-97.023, de 13/11/2008; Acórdão 1102.00.244, de 13/11/2008; Acórdão 101-97.032, de 13/11/2008; Acórdão 9101-001.948, de 13/11/2008; Acórdão 101-97.020, de 13/11/2008; Acórdão 101-97.026, de 13/11/2008; Acórdão 101-97.083, de 17/12/2008; Acórdão 108-09.837, de 05/02/2009; Acórdão 1401-00.027, de 12/05/2009; Acórdão 1301-00.132, de 17/06/2009; Acórdão 9101.001.308, de 17/06/2009; Acórdão 1202-00.118, de 27/07/2009; Acórdão 1102-00.060, de 28/08/2009; Acórdão 107-08.797, de 02/10/2009; Acórdão 107.08.798, de 02/10/2009; Acórdão 9101.00.407, de 02/10/2009; Acórdão 103-22.330, de 03/11/2009; Acórdão 9101.00.420, de 03/11/2009; Acórdão 1302-00.164, de

tributação a partir da efetiva disponibilização, nas situações descritas no dispositivo legal, dentre os quais a integralização de capital mediante entrega de participação societária, como decidido no Acórdão n. 108-09.837³⁵⁴.

Por fim, destacamos que, após diversos julgamentos a respeito do momento em que os lucros auferidos no exterior devem ser oferecidos à tributação (formação *versus* disponibilização), a 1ª Turma da CSRF aprovou, em sessão de 10/12/2012, a Súmula CARF n. 78³⁵⁵ para dispor que, para fins de contagem do prazo decadencial de lançamento sobre esses lucros, o termo inicial é a data em que foram disponibilizados, e não a respectiva data de formação (auferimento).

7. Critério 6. Aplicabilidade do artigo 74, *caput*, da medida provisória n. 2.158-35/2001

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
108-08.765	Refratec - Produtos Eletrofundidos Ltda.	23-mar-06	8ªC / 1ºCC	Karem Jureidini Dias (C)	José Henrique Longo (C)	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, <i>caput</i> , da MP 2.158-35/2001, por maioria de votos.
108-09.587	Companhia Têxtil de Castanhal	16-abr-08	8ªC / 1ºCC	Orlando José Gonçalves Bueno (C)	N/A	João Francisco Bianco (C)	Aplicabilidade do artigo 74, <i>caput</i> , da MP 2.158-35/2001, por maioria de votos.
101-96.652	Banco Safra S/A	16-abr-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, <i>caput</i> , da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
101-97.070	Eagle Distribuidora de Bebidas S/A	17-dez-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, <i>caput</i> , da MP 2.158-35/2001, por maioria de votos.
1102-00.151	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, <i>caput</i> , da MP 2.158-35/2001.
1102-00.152	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, <i>caput</i> , da MP 2.158-35/2001.

29/01/2010; Acórdão 1102-00.151, de 29/01/2010; Acórdão 1102.00.152, de 29/01/2010; Acórdão 1103-00.193, de 18/05/2010; Acórdão 1103-00.207, de 18/05/2010; Acórdão 1101-00.365, de 10/11/2010; Acórdão 1103-00.760, de 12/09/2012; e Acórdão 1103-000.853, de 07/05/2013.

354. 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Cândido Rodrigues Neuber, em sessão de 05/02/1999.

355. Súmula CARF n. 78: A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1302-00.441	União de Bancos Brasileiros S/A - UNIBANCO	16-out-12	2ªTO / 3ªC	Eduardo de Andrade (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1101-000.845	TAM S/A	6-dez-12	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1402-001.713	Camargo Correa Cimentos S.A.	3-jun-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F)	N/A	N/A	Inconstitucional para coligada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
							Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal, por maioria de votos.
1402-001.733	5283 Participações Ltda. (Petrobras)	29-jul-14	2ªTO / 4ªC	Moisés Giacomelli Nunes da Silva (C)	N/A	N/A	Inconstitucional para coligada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1301-001.587	Dupont Performance Coatings S/A	30-jul-14	1ªTO / 3ªC	Paulo Jackson da Silva Lucas (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1301-001.593	Invest Santos Neg., Adm. E Participação S/A	30-jul-14	1ªTO / 3ªC	Carlos Augusto de Andrade Jenier (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada em paraíso fiscal.
1202-001.188	Evaux Participações S/A	26-ago-14	2ªTO / 2ªC	Orlando José Gonçalves Bueno (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada em paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1401-001.265	Editora Abril S/A	27-ago-14	1ªTO / 4ªC	Antonio Bezerra Neto (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada em paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1301-001.651	Belgravia Empreendimentos Imobiliários S/A	23-set-14	1ªTO / 3ªC	Carlos Augusto de Andrade Jenier (C)	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal, pelo voto de qualidade.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1402-001.833	AMBEV	21-out-14	2ªTO / 4ªC	Carlos Pelá (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1103-001.122	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras	21-out-14	3ªTO / 1ªC	Marcos Shigueo Takata (C)	N/A	N/A	Inconstitucional para coligada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
							Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1102-001.247	Intercement Brasil S.A (Camargo Corrêa)	25-nov-14	2ªTO / 1ªC	João Otávio Oppermann Thomé (C)	N/A	N/A	Inconstitucional para coligada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
							Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1102-001.248	Votorantim	26-nov-14	2ªTO / 1ªC	João Otávio Oppermann Thomé (C)	N/A	N/A	Inconstitucional para coligada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1402-001.875	Arcelomittal Tubarão Comercial S/A	26-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F) - redator <i>ad hoc</i>	Fernando Brasil de Oliveira Pinto (F)	N/A	Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001, por maioria de votos.
1402-001.881	Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda.	26-nov-14	2ªTO / 4ªC	Leonardo de Andrade Couto (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001, pelo voto de qualidade.
1803-002.484	Serrano Empreendimentos e Participações Ltda.	26-nov-14	3ªTE	Carmen Ferreira Saraiva (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal, por unanimidade de votos.
1302-001.629	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras	3-fev-15	2ªTO / 3ªC	Alberto Pinto Souza Júnior (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal,

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
							pelo voto de qualidade.
1302-001.630	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras	4-fev-15	2ªTO / 3ªC	Eduardo de Andrade (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001 para controlada fora de paraíso fiscal, pelo voto de qualidade.
1401-001.369	ALL - All América Latina Logística S.A.	4-mar-15	1ªTO / 4ªC	Fernando Luiz Gomes de Mattos (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do art. 74, caput, da MP 2.158-35/2001, pelo voto de qualidade.

Conforme destacado nas considerações iniciais deste relatório, a Medida Provisória n. 2.158-35/2001 dispôs, no *caput* de seu artigo 74, que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”.

A definição do momento de disponibilização dos lucros como a data do balanço no qual tiverem sido apurados gerou intenso embate entre a Administração tributária e os contribuintes, sendo objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) 2.588 e do Recurso Extraordinário (“RE”) 611.586/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em 05/12/2012³⁵⁶.

Para os contribuintes, referido dispositivo legal deveria ser declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal porque violaria os artigos 153, III e 195, I, da Constituição Federal ao determinar a incidência tributária sobre lucros ainda não disponibilizados jurídica e economicamente à pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Nessa esteira, dos cento e sessenta e quatro acórdãos analisados sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior, verificamos que vinte e cinco versaram sobre a aplicação ou não do artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Desses

356. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DEVIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS ÀS PESSOAS JURÍDICAS SEDIADAS NO BRASIL. CONTROLADAS E COLIGADAS. MOMENTO EM QUE SE APERFEIÇO A FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA. CONCEITOS DE DISPONIBILIDADE JURÍDICA E DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). ART. 43 DO CTN. MP 2.158-34/2001 (MP 2.135-35/2001). ART. 248, II DA LEI 6.404/1976. ARTS. 145, §1º, 150, III, A e 153, III DA CONSTITUIÇÃO. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre a constitucionalidade do art. 74 e par. ún. da MP 2.158-35/2001, que estabelece que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento, bem como que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (RE 611586 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 05/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 30-04-2012 PUBLIC 02-05-2012).

vinte e cinco acórdãos, (i) oito³⁵⁷ foram anteriores ao julgamento da ADI 2.588 e (ii) dezessete³⁵⁸, posteriores.

Em seis³⁵⁹ dos oito acórdãos proferidos antes do julgamento da ADI 2.588, os conselheiros consideraram que, por se tratar de análise de constitucionalidade, o extinto Conselho de Contribuintes e o CARF não eram competentes para apreciar a matéria, nos termos da Súmula 1º CC n. 2³⁶⁰ e da Súmula CARF n. 2³⁶¹, respectivamente.

Nos Acórdãos n. 1102-00.151³⁶² e 1101-00.152³⁶³ os conselheiros aplicaram o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 aos lucros auferidos no exterior, sem tecerem argumentos adicionais sobre o tema.

Após o julgamento da ADI 2.588³⁶⁴, no qual o STF decidiu (i) pela inconstitucionalidade do artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 para as coligadas fora de

357. Acórdãos 108-08.765, de 23/03/2006; 108-09.587 e 101-96.652, de 16/04/2008; 101-97.070, de 17/12/2008; 1102-00.151 e 1102-00.152, de 29/01/2010; 1302-00.441, de 16/10/2012; 1101-000.845, de 06/12/2012.

358. Acórdãos 1402-001.713, de 03/06/2014; 1402-001.733, de 29/07/2014; 1301-001.587, de 30/07/2014; 1301-001.593, de 30/07/2014; 1202-001.188, de 26/08/2014; 1401-001.265, de 27/08/2014; 1301-001.651, de 23/09/2014; 1402-001.833 e 1103-001.122, de 21/10/2014; 1102-001.247, de 25/11/2014; 1102-001.248, 1402-001.875, 1402-001.881 e 1803-002.484, de 26/11/2014; 1302-001.629, de 03/02/2015; 1302-001.630, de 04/02/2015; 1401-001.369, de 04/03/2015.

359. Acórdãos 108-08.765, de 23/03/2006; 108-09.587 e 101-96.652, de 16/04/2008; 101-97.070, de 17/12/2008; 1302-00.441, de 16/10/2012; 1101-000.845, de 06/12/2012.

360. “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

361. “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

362. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior.

363. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior.

364. Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, §2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, §2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielísivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões

paraíso fiscal, e (ii) pela constitucionalidade do dispositivo legal para as controladas em paraíso fiscal, o CARF proferiu dezessete acórdãos sobre o tema.

Desses dezessete acórdãos, seis³⁶⁵ tratavam apenas das questões já decididas pelo Supremo, cujo resultado, de eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes³⁶⁶, foi aplicado por unanimidade³⁶⁷ pelos conselheiros.

Em relação aos lucros auferidos por coligada em paraíso fiscal e, ou, por controlada fora de paraíso fiscal, cuja constitucionalidade não foi decidida pelo STF com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, o CARF proferiu onze acórdãos³⁶⁸.

Em quatro³⁶⁹ desses onze acórdãos, os conselheiros se manifestaram pela aplicabilidade do artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, pois entenderam que, embora não exista decisão proferida pelo STF com efeitos *erga omnes* e efeito vinculante, o resultado dos julgamentos da ADI 2.588 e do Recurso Extraordinário 541.090³⁷⁰, favorável à constitucionalidade do artigo 74 da MP n. 2.158-

majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. (ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJE-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

365. Acórdãos 1402-001.733, de 29/07/2014; 1301-001.593, de 30/07/2014; 1202-001.188, de 26/08/2014; 1401-001.265, de 27/08/2014; 1102-001.247, de 25/11/2014; 1102-001.248, de 26/11/2014.

366. Nos termos do artigo 62, parágrafo único, II, do antigo Regimento Interno do CARF (Portaria n. 256/2009), o CARF pode afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

367. Muito embora o dispositivo dos acórdãos 1301-001.593 e 1102-001.247 informem que o resultado dos julgamentos foi por maioria de votos, a aplicação do resultado da ADI 2.588 foi por unanimidade.

368. Acórdãos 1402-001.713, de 03/06/2014; 1301-001.587, de 30/07/2014; 1301-001.651, de 23/09/2014; 1402-001.833 e 1103-001.122, de 21/10/2014; 1402-001.875, 1402-001.881 e 1803-002.484, de 26/11/2014; 1302-001.629, de 03/02/2015; 1302-001.630, de 04/02/2015; 1401-001.369, de 04/03/2015.

369. Acórdãos 1402-001.833, de 21/10/2014; 1803-002.484, de 26/11/2015; 1302-001.629, de 03/02/2015; 1302-001.630, de 04/02/2015.

370. Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. Confirma-se, no presente caso, a

35/2001 para estas situações, sinaliza o entendimento do Supremo sobre o tema. Nessa esteira, tem-se o voto condutor (vencedor, por voto de qualidade) proferido pelo Conselheiro Eduardo de Andrade no Acórdão n. 1302-001.630³⁷¹.

Nos Acórdãos n. 1402-001.713³⁷², 1301-001.651³⁷³, 1402-001.875³⁷⁴, 1402-001.881³⁷⁵ e 1401-001.369³⁷⁶, os conselheiros aplicaram o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 aos lucros auferidos pelas controladas fora de paraíso fiscal, sem tecerem argumentos adicionais sobre o tema.

Por fim, registramos que, no Acórdão n. 1103-001.022³⁷⁷, os conselheiros (por unanimidade) se manifestaram no sentido de incompetência do CARF para apreciar matéria de ordem constitucional, nos termos da Súmula CARF n. 2.

constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte. (RE 541090, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014)

371. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, em sessão de 04/02/2015.

372. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 03/06/2014. Muito embora o dispositivo indique que o resultado do julgamento ocorreu por maioria de votos, a divergência do Conselheiro Carlos Pelá não decorreu da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001.

373. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (redator designado) em sessão de 23/09/2014. Pelo voto de qualidade, pois os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier (relator), Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior entenderam que o resultado da ADI era definitivo para as controladas fora de paraíso fiscal.

374. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (redator designado), em sessão de 26/11/2014. Muito embora o dispositivo indique que o resultado do julgamento ocorreu por maioria de votos, a divergência do Conselheiro Carlos Pelá não se refere ao tema discutido no presente trabalho.

375. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto, em sessão de 26/11/2014. Muito embora o dispositivo indique que o resultado do julgamento ocorreu por voto de qualidade, a divergência dos Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pela não decorreram da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001.

376. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Fernando Luiz Gomes de Mattos. Muito embora o dispositivo indique que o resultado do julgamento ocorreu por voto de qualidade, a divergência dos Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias não decorreram da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001.

377. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Marcos Shiguelo Takata, em sessão de 21/10/2014.

8. Critério 7. Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da medida provisória n. 2.158-35/2001

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
108-08.765	Refratec - Produtos Eletrofundidos Ltda.	23-mar-06	8ªC / 1ªCC	Karem Jureidini Dias (C)	José Henrique Longo (C)	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por maioria de votos.
107-08.684	Copagril Participações Ltda.	16-ago-06	7ªC / 1ªCC	Natanael Martins (C)	Marcos Vinicius Neder de Lima (F)	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, pelo voto de qualidade.
101-97.020	Tejova Empreendimentos Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ªCC	Valmir Sandri (C)	N/A	Aloysio José Percínio da Silva (F) - não consta do acórdão.	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por maioria de votos.
101-97.031	Corumbal Corretora de Seguro Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ªCC	Valmir Sandri (C)	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, pelo voto de qualidade.
105-17.382	Metro Tecnologia Informática Ltda.	4-fev-09	5ªC / 1ªCC	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1803-00.113	Têxtil Osman Ltda.	28-jul-09	3ªTE	Luciano Inocência dos Santos (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1301-00.228	Mc Cann Erickson Publicidade Ltda.	5-nov-09	1ªTO / 3ªC	Leonardo de Andrade Couto (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1102-00.151	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por maioria de votos.
1102-00.152	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1101-001.032	Omega Participações Representações e Administrações Ltda.	5-dez-13	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1202-001.132	Suzano Petroquímica S/A (Braskem)	8-abr-14	2ªTO / 2ªC	Orlando José Gonçalves Bueno (C)	N/A	N/A	Inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1301-001.593	Invest Santos Neg., Adm. E Participação S/A	30-jul-14	1ªTO / 3ªC	Carlos Augusto de Andrade Jenier (C)	N/A	N/A	Inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.
1401-001.265	Editora Abril S/A	27-ago-14	1ªTO / 4ªC	Antonio Bezerra Neto (F)	N/A	N/A	Inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, por unanimidade de votos.

Conforme destacado nas considerações iniciais deste relatório, o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 alterou o momento da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, para fins de incidência de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

Considerando que, antes dessa norma, os lucros auferidos no exterior eram tributados no momento de sua efetiva disponibilização³⁷⁸, o parágrafo único do artigo 74 teve a finalidade de regular a tributação dos lucros que, embora apurados entre os anos-calendários de 1996 e 2001, não tinham sido disponibilizados e, portanto, não tributados, conforme a lei então vigente.

Referido dispositivo legal, então, dispôs que “os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.

Para os contribuintes, porém, o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 deveria ser declarado inconstitucional, pois a tributação de lucros acumulados, auferidos antes da edição dessa MP, violaria os princípios da irretroatividade e da anterioridade tributária.

A fim de solucionar essa controvérsia, o tema também foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 e do Recurso Extraordinário 611.586/PR.

Assim, os julgamentos da Suprema Corte servem mais uma vez como marco na definição de dois momentos na jurisprudência do CARF. Dos cento e sessenta e quatro acórdãos analisados sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior, verificamos que treze versaram sobre a aplicação do parágrafo único do artigo 74 da Medida

378. Conforme artigo 1º da Lei n. 9.532/1997.

Provisória n. 2.158-35/2001. Desses treze acórdãos, (i) dez³⁷⁹ foram anteriores ao julgamento da ADI 2.588 e (ii) três³⁸⁰, posteriores.

Em seis³⁸¹ dos dez acórdãos proferidos antes do julgamento da ADI 2.588, os conselheiros consideraram que, por se tratar de análise de constitucionalidade, o extinto Conselho de Contribuintes e o CARF não eram competentes para apreciar a matéria, nos termos das citadas Súmula 1º CC n. 2 e Súmula CARF n. 2, respectivamente.

Nos Acórdãos n. 107-08.684³⁸², 105-17.382³⁸³, 1803-00.113³⁸⁴, 1102-00.151³⁸⁵ e 1102-00.152³⁸⁶, 1101-001.032³⁸⁷, entenderam os conselheiros que os lucros auferidos no exterior até o ano-calendário de 2001 e ainda não efetivamente distribuídos deveriam ser tributados no Brasil conforme a regra do artigo 74, parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Nesses julgamentos, não identificamos fundamentos jurídicos mais profundos a respeito da matéria. Destacamos o voto condutor (vencedor, por unanimidade) proferido pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no Acórdão n. 105-17.382.

Por fim, registramos que, no julgamento da ADI 2.588, o STF decidiu pela inconstitucionalidade do artigo 74, parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Considerando a eficácia *erga omnes* e o efeito vinculante dessa decisão, identificamos os Acórdãos n. 1202-001.132³⁸⁸, 1301-001.593³⁸⁹ e 1401-001.265³⁹⁰,

379. Acórdãos 108-08.765, de 23/03/2006; 107-08.684, de 16/08/2006; 101-97.031 e 101-97.020, de 13/11/2008; 105-17.382, de 04/02/2009; 1803-00.113, de 28/07/2009; 1301-00.228, de 05/11/2009; 1102-00.151 e 1102-00.152, de 29/01/2010; 1101-001.032, de 05/12/2013.

380. Acórdãos 1301-001.593, de 30/07/2014; 1202-001.132, de 08/04/2014; 1401-001.265, de 27/08/2014.

381. Acórdãos 108-08.765, de 23/03/2006; 107-08.684, de 16/08/2006; 101-97.031, de 13/11/2008; 101-97.020, de 13/11/2008; 1803-00.113, de 28/07/2009; 1301-00.228, de 05/11/2009.

382. 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Marcos Vinicius Neder de Lima, em sessão de 16/08/2006.

383. 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Wilson Fernandes, em sessão de 04/02/2009.

384. 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Luciano Inocência dos Santos, em sessão de 28/07/2009.

385. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, em sessão de 29/01/2010.

386. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, em sessão de 29/01/2010.

387. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, em sessão de 05/12/2013. Por se tratar de julgamento de embargos de declaração, para sanar contradição entre a ementa e os fundamentos do acórdão n. 101-97.010, de 12/11/2008, esse acórdão foi considerado como anterior ao julgamento da ADI 2.588.

388. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno, em sessão de 08/04/2014.

389. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Carlos Augusto de Andrade Jenier, em sessão de 30/07/2014.

390. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto, em sessão de 27/08/2014.

posteriores à decisão do STF, nos quais, por unanimidade, os conselheiros votaram pelo cancelamento das exigências fiscais decorrentes desse dispositivo legal.

9. Critério 8. Compensação do imposto pago no exterior em lançamento de IRPJ

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-94.910	CBPO Engenharia Ltda.	13-abr-05	1ªC / 1ªCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior, por unanimidade de votos.
107-08.797	Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração	19-out-06	7ªC / 1ªCC	Natanael Martins (C)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior, por maioria de votos.
107-08.798	Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração	19-out-06	7ªC / 1ªCC	Natanael Martins (C)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior, por maioria de votos.
101-96.364	Thyssen Krupp Metalúrgica Campo Limpo Ltda.	17-out-07	1ªC / 1ªCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior, por unanimidade de votos.
101-96.601	Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A	6-mar-08	1ªC / 1ªCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de compensação
103-23.423	Companhia Brasileira de Bebidas	16-abr-08	3ªC / 1ªCC	Paulo Jacinto do Nascimento (C)	N/A	N/A	Impossibilidade de compensação, por unanimidade de votos.
107-09.526	Marsau Comercial Exportadora e Importadora S/A	16-out-08	7ªC / 1ªCC	Luiz Martins Valero (F)	N/A	N/A	Impossibilidade de compensação, por unanimidade de votos.
1201-00.153	Transportes Marvel Ltda.	30-jul-09	1ªTO / 2ªC	Régis Magalhães Soares Queiroz (C)	Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (F)	N/A	Impossibilidade de compensação, por maioria de votos.
9101-00.407	Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração	2-out-09	1ªT / CSRF	Antonio Carlos Guidoni Filho (C)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior, por unanimidade de votos.
1102-00.151	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior, por unanimidade de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1202-00.456	Pucci Comércio e Participações Ltda.	24-jan-11	2ªTO / 2ªC	Valéria Cabral Géo Verçoza (C)	N/A	N/A	Impossibilidade de compensação, por unanimidade de votos.
1402-001.345	Banco Fibra S.A.	7-mar-13	2ªTO / 4ªC	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior, por unanimidade de votos.
1103-001.122	Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras	21-out-14	3ªTO / 1ªC	Marcos Shigueo Takata (C)	N/A	N/A	Compensação do imposto pago no exterior
1102-001.247	Intercement Brasil S.A (Camargo Corrêa)	25-jan-14	2ªTO / 1ªC	João Otávio Oppermann Thomé (C)	N/A	Ricardo Marozzi Gregório (F)	Compensação do imposto pago no exterior, por maioria de votos.

A expressiva maioria dos casos em que não se reconheceu a compensação do imposto pago no exterior deveu-se a carência probatória do *an* e do *quantum* do imposto pago no exterior. Como se cuida de direito do contribuinte, a este competiria ter feito a comprovação adequada de que o imposto sobre a renda ou similar fora pago no exterior na pretendida quantia. Nessa linha, são os Acórdãos n. 1201-00.153³⁹¹ e 1202-00.456³⁹².

Nesse grupo se inclui o não reconhecimento do adimplemento de imposto no exterior por compensação, por falta da comprovação efetiva de sua consecução com seu efeito pleno. Foi o que se deu com o Acórdão n. 1102-001.247³⁹³, pelo fato de o contribuinte ter apresentado somente declaração unilateral apresentada ao órgão arrecadador local, sem nenhuma confirmação por parte desse.

O extinto Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu pela impossibilidade de compensação no Brasil de imposto pago no Uruguai sobre o capital e reservas (imposto sobre o patrimônio das SAFIs – sociedades financeiras de inversion – conforme artigo 7º da Ley 11.073 do Uruguai). É o Acórdão n. 101-96.601³⁹⁴. No

391. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, em sessão de 30/07/2009.

392. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Valéria Cabral Geo Verçoza, em sessão de 24/01/2011.

393. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator José Otávio Oppermann Thomé, em sessão de 25/11/2014.

394. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Caio Marcos Cândido, em sessão de 06/03/2008.

mesmo sentido, o Acórdão n. 103-23.423³⁹⁵ para imposto pago no Uruguai sobre o patrimônio.

Os Acórdãos n. 107-08.797³⁹⁶ e 107-08.798³⁹⁷ do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e o Acórdão n. 9101-00.407³⁹⁸ da CSRF do CARF reconheceram ser possível, quanto ao imposto pago no exterior, sua compensação antes da disponibilização dos lucros a que o imposto se refere, por terem sido oferecidos à tributação. Isso porque o requisito legal para a compensação do imposto pago no exterior é o cômputo dos correspondentes lucros na determinação do lucro real.

Sobre a aplicação retroativa do artigo 9º da Medida Provisória n. 1.807/1999 (atual Medida Provisória n. 2.158/2001)³⁹⁹, por ter sido o imposto pago no Brasil, o Acórdão n. 107-09.526⁴⁰⁰ do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes rechaçou tal possibilidade.

No Acórdão n. 1102-00.151⁴⁰¹, foi reconhecido o direito à compensação, nos termos do artigo 9º da Medida Provisória 2.158/01, do imposto pago no exterior não compensável no país de domicílio da controlada direta por se encontrar em “paraíso fiscal”, por se tributarem seus lucros que contêm os rendimentos que se sujeitaram o imposto no exterior. O caso não foi de compensação no Brasil de imposto pago aqui (IRF) sobre rendimentos de controlada direta em “paraíso fiscal”. Do teor do relatório e do voto do relator, não fica claro se o imposto pago fora sobre lucros da controlada indireta não compensáveis no país de domicílio da controlada direta, ou se sobre rendimentos diretamente auferidos diretamente pela controlada direta, mas no exterior de seu país (e por isso ter sofrido retenção de IR).

O Acórdão n. 1103-001.122⁴⁰² reconheceu a inaplicabilidade do prazo decadencial do artigo 1º, §4º, da Lei n. 9.532/1997, com a vigência do artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n. 2.158/2001, ao qual aquele prazo se revela antitético.

395. 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Paulo Jacinto do Nascimento, em sessão de 16/04/2008.

396. 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Natanael Martins, em sessão de 19/10/2006.

397. 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Natanael Martins, em sessão de 19/10/2006.

398. 1ª Turma da CSRF, Conselheiro Relator Antonio Carlos Guidoni Filho, em sessão de 02/10/2009.

399. Art. 9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do [art. 24 da Lei n. 9.430, de 1996](#), poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.

Parágrafo único. Aplica-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no [art. 26 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#).

400. 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Luiz Martins Valero, em sessão de 16/10/2008.

401. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, em sessão de 29/01/2010.

402. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Marcos Shiguelo Takata, em sessão de 21/10/2014.

10. Critério 9. "Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-95.232	Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A	20-out-05	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por unanimidade de votos.
101-95.302	Itausa Export S/A	8-dez-05	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por unanimidade de votos.
103-22.330	Boston Comercial e Participações Ltda. (Itaubank)	22-mar-06	3ªC / 1ºCC	Paulo Jacinto do Nascimento (C)	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por maioria de votos.
108-08.765	Refratec - Produtos Eletrofundidos Ltda.	23-mar-06	8ªC / 1ºCC	Karem Jureidini Dias (C)	José Henrique Longo (C)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
101-95.476	BBA - Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.	26-abr-06	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
101-95.500	Cofap Fabricadora de Peças Ltda.	27-abr-06	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
103-22.451	Ediva Empreendimentos Ltda.	24-mai-06	3ªC / 1ºCC	Alexandre Barbosa Jaguaribe (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por unanimidade de votos.
101-96.302	Rempar S/A (Dupont)	12-set-09	1ªC / 1ºCC	Paulo Roberto Cortez (C)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por unanimidade de votos.
107-09.248	Confab Industrial S/A	5-dez-07	7ªC / 1ºCC	Albertina Silva Santos de Lima (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por unanimidade de votos.
101-96.601	Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A	6-mar-08	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	Aloysio José Percínio da Silva (F)	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, pelo voto de qualidade.
103-23.423	Companhia Brasileira de Bebidas	16-abr-08	3ªC / 1ºCC	Paulo Jacinto do Nascimento (C)	Antonio Bezerra Neto (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, pelo voto de qualidade.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-96.652	Banco Safra S/A	16-abr-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por unanimidade de votos.
108-09.592	Marcep Corretagem de Seguros Ltda.	17-abr-08	8ªC / 1ºCC	Nelson Lóssó Filho (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
103-23.465	Traffic Assessoria e Comunicações S/A	28-mai-08	3ªC / 1ºCC	Antonio Bezerra Neto (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
101-96.783	Alfa Participações Internacionais Ltda.	30-mai-08	1ªC / 1ºCC	José Ricardo da Silva (C)	N/A	Sandra Maria Faroni (F) - não consta do acórdão	Não caracterização de "emprego de valor", por maioria de votos.
105-17.187	Ripasa S/A Celulose e Papel	17-set-08	5ªC / 1ºCC	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, pelo voto de qualidade (acórdão indisponível no sítio do CARF)
105-17.205	Metro Tecnologia Informática Ltda.	17-set-08	5ªC / 1ºCC	Marcos Rodrigues de Mello (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
101-97.013	Promon Telecom Ltda.	12-nov-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
105-17.322	Brasil Warrant Administração de Bens e Empresas Ltda.	12-nov-08	5ªC / 1ºCC	José Carlos Passuello (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por maioria de votos.
101-97.020	Tejova Empreendimentos Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
101-97.023	Boston Negócios e Participações Ltda.	13-nov-08	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
101-97.025	Rio Bonito Participações Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	João Carlos de Lima Júnior (C)	Não caracterização de "emprego de valor", por maioria de votos.
101-97.032	BBA - Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por unanimidade de votos.
101-	Vega Engenharia	17-dez-	1ªC /	Caio Marcos	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
97.072	Ambiental S/A	08	1ºCC	Cândido (F)			valor", por unanimidade de votos.
101-97.083	Primo Schincariol Indústria de Cerveja e Refrigerantes do Rio de Janeiro S/A	17-dez-08	1ªC / 1ºCC	José Ricardo da Silva (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por unanimidade de votos.
108-09.837	Cyrela Brasil Realty S/A Empreendimentos e Participações	5-fev-09	8ªC / 1ºCC	Cândido Rodrigues Neuber (F)	N/A	Orlando José Gonçalves Bueno (C) - não consta do acórdão	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
9101-00.098	Ediva Empreendimentos Ltda.	11-mai-09	1ªT / CSRF	José Carlos Passuello (C)	Nelson Lóssio Filho	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
1401-00.027	Fischer S/A Comércio, Indústria e Agricultura	12-mai-09	1ªTO / 4ªC	Hugo Correia Sotero (C)	Albertina Silva Santos de Lima (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
1202-00.118	Milno Empreendimentos Ltda.	27-jul-09	2ªTO / 2ªC	Valéria Cabral Géo Verçoza (C)	Cândido Rodrigues Neuber (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
1102.00.059	Banco Itaú S/A	29-set-09	2ªTO / 1ªC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
9101-00.420	Boston Comercial e Participações Ltda. (Itaubank)	3-nov-09	1ªT / CSRF	Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (C)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por unanimidade de votos.
1102-00.151	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, pelo voto de qualidade.
1103-00.193	CRBS S/A	18-mai-10	3ªTO / 1ªC	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por maioria de votos.
1103-00.207	Navegantes Empreendimentos Ltda.	19-mai-10	3ªTO / 1ªC	Marcos Shigueo Takata (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por maioria de votos.
1103-00.246	Companhia Brasileira de Bebidas	6-jul-10	3ªTO / 1ªC	Marcos Shigueo Takata (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por unanimidade de votos.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1103-00.469	Corumbal Corretora de Seguro Ltda.	26-mai-11	3ªTO / 1ªC	José Sérgio Gomes (F)	Marcos Shigueo Takata (C)	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por unanimidade de votos.
9101-01.303	Metro Tecnologia Informática Ltda.	24-abr-12	1ªT / CSRF	Karem Jureidini Dias (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por unanimidade de votos.
1102-00.785	AMBEV	8-ago-12	2ªTO / 1ªC	João Otávio Oppermann Thomé (C)	N/A	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
1301-001.207	CBB Empreendimentos e Negócios Ltda.	9-mai-13	1ªTO / 3ªC	Plínio Rodrigues Lima (F)	Valmir Sandri (C)	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", pelo voto de qualidade.
9101-001.678	Ripasa S/A Celulose e Papel	15-mai-13	1ªT / CSRF	Karem Jureidini Dias (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", por maioria de votos.
9101-001.768	Corumbal Corretora de Seguro Ltda.	15-out-13	1ªT / CSRF	João Carlos de Lima Júnior (C)	Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, pelo voto de qualidade.
1301-001.336	CBB Empreendimentos e Negócios Ltda.	3-dez-13	1ªTO / 3ªC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Não caracterização de "emprego de valor", pelo voto de qualidade.
9101-001.948	Rio Bonito Participações Ltda.	16-jul-14	1ªT / CSRF	Valmar Fonseca de Menezes (F)	N/A	Karem Jureidini Dias (C)	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.
9101-001.977	Companhia Brasileira de Bebidas	20-ago-14	1ªT / CSRF	João Carlos de Lima Júnior (C)	Valmar Fonseca de Menezes (F)	N/A	"Emprego de valor" como hipótese de disponibilização de lucros, por maioria de votos.

Para fins deste relatório, serão considerados como “emprego de valor” a (i) alienação do investimento no exterior, (ii) redução de capital da investidora no Brasil com a entrega do investimento no exterior ao sócio em devolução de capital, (iii) conferência da investida no exterior ao capital de outra empresa (investida ou não da investidora no Brasil), e (iv) incorporação, fusão ou cisão da investidora com transferência da investida no exterior.

As primeiras decisões do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes reconheciam, majoritariamente, que a alienação do investimento no exterior, assim como a entrega do investimento no exterior, em devolução de capital ao sócio da investidora (redução

de capital desta) não configuravam “emprego do valor” em favor da beneficiária (hipótese de disponibilização de lucros dentro da espécie “pagamento de lucros”, prevista no item “4” da alínea “b” do §2º do artigo 1º da Lei n. 9.532/1997). Com essa orientação, os Acórdãos n. 101-95.232⁴⁰³, 103-22.330 e 103-22.451⁴⁰⁴. Contrariamente, o Acórdão n. 101-95.302⁴⁰⁵.

A partir de 2006, houve uma “virada”. Praticamente todos os acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes passaram sufragar o entendimento de que a alienação, a entrega do investimento no exterior em devolução de capital ao sócio da investidora (por redução de seu capital ou por sua extinção), bem como a conferência do investimento no exterior ao capital de outra empresa conformam a hipótese legal de disponibilização de lucros de “emprego do valor” em favor da beneficiária. Também, todos os acórdãos da 1ª Seção do CARF até meados de 2010.

Nessa linha, os Acórdãos n. 108-08.765⁴⁰⁶, 101-95.476⁴⁰⁷, 101-95.500⁴⁰⁸, 101-96.302⁴⁰⁹, 107-09.248⁴¹⁰, 101-96.601⁴¹¹, 103-23.423⁴¹², 101-96.652⁴¹³, 103-23.465⁴¹⁴, 105-17.187⁴¹⁵, 105-17.205⁴¹⁶, 101-97.013⁴¹⁷, 101-97.020⁴¹⁸, 101-97.023⁴¹⁹, 108-09.837⁴²⁰, 1401-00.027⁴²¹, 1202-00.118⁴²², 1102-00.059⁴²³ e 1102-00.151⁴²⁴.

403. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Sebastião Rodrigues Cabral, em sessão de 20/10/2005.

404. 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Nelson Lósso Filho, em sessão de 24/05/2006.

405. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 08/12/2005.

406. 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator José Henrique Longo, em sessão de 23/03/2006.

407. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Mário Junqueira Franco Júnior, em sessão de 26/04/2006.

408. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Mário Junqueira Franco Júnior, em sessão de 27/04/2006.

409. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Paulo Roberto Cortez, em sessão de 12/09/2007.

410. 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima, em sessão de 05/12/2007.

411. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Caio Marcos Cândido, em sessão de 06/03/2008.

412. 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Paulo Jacinto do Nascimento, em sessão de 16/04/2008.

413. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 16/04/2008.

414. 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto, em sessão de 17/04/2008.

415. 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, em sessão de 17/09/2003.

416. 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Marcos Rodrigues de Melo, em sessão de 17/09/2008.

417. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 12/11/2008.

Na mesma toada, seguiu o entendimento da 1ª Turma da CSRF.

No Acórdão n. 9101-00.098⁴²⁵, decidiu-se que a entrega do investimento no exterior, em devolução de capital ao sócio pessoa física da investidora (redução de capital), é disponibilização de lucros, por meio de seu pagamento, sob o tipo “emprego do valor” em favor da beneficiária. Reverteu-se o decidido no Acórdão n. 103-22.451 (citado). No Acórdão n. 9101-00.420⁴²⁶, entendeu-se que a transferência do investimento no exterior em conferência ao capital de outra empresa configura “emprego do valor” em favor da beneficiária, revertendo-se a decisão recorrida (Acórdão n. 103-22.330, também citado).

Dos acórdãos correspondentes à “virada” relacionados acima, no de n. 101-96.601 ressalvou-se do quantum de lucros disponibilizados, em caso de alienação do investimento no exterior, o montante destinado impositivamente à reserva legal conforme a legislação local. Ainda, o caso enfrentado por esse acórdão cuidou de alienação de investimento (coligada) no exterior a outra coligada no Brasil da investidora.

Disse-se alhures “praticamente”, em relação aos acórdãos posteriores do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, pois, em caso de conferência do investimento no exterior pela investidora brasileira ao capital de empresa que já era controlada daquela, decidiu-se não ser “emprego do valor” em favor da beneficiária. É o Acórdão n. 101-97.072⁴²⁷.

Em caso de incorporação em que a incorporada tinha investimento no exterior, e a incorporadora era investidora da incorporada, entendeu-se não haver “emprego do valor” em favor da beneficiária. Aqui, a incorporadora já era controladora indireta da investida no exterior e passou a ser sua controladora direta com a incorporação. É o Acórdão n. 101-96.783⁴²⁸.

418. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 13/11/2008.

419. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, em sessão de 13/11/2008.

420. 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Cândido Rodrigues Neuber, em sessão de 05/02/2009.

421. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Hugo Correia Sotero, em sessão de 15/05/2009.

422. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Valéria Cabral Géo Verçoza, em sessão de 27/07/2009.

423. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheira Relatora Sandra Maria Faroni, em sessão de 29/09/2009.

424. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, em sessão de 29/01/2010.

425. 1ª Turma da CSRF, Conselheiro Relator Alexandre Barbosa Jaguaribe, em sessão de 11/05/2009.

426. 1ª Turma da CSRF, Conselheiro Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, em sessão de 03/11/2009.

427. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Caio Marcos Cândido, em sessão de 17/12/2008.

428. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relato José Ricardo da Silva, em sessão de 30/05/2008.

Também, em caso de cisão parcial de investidora no Brasil, com versão do investimento no exterior para controladora (no Brasil) da cindida – ou seja, a receptora do investimento no exterior já era sua controladora indireta - decidiu-se não haver “emprego do valor” em favor da beneficiária. São os Acórdãos n. 105-17.322⁴²⁹ e 101-97.032⁴³⁰.

Além desses casos em que a receptora no Brasil do investimento no exterior já era sua controladora indireta, há os Acórdãos n. 101-97.025⁴³¹ e 101-97.083⁴³², em que prevaleceu o entendimento de que a alienação da investida no exterior não é “emprego do valor” em favor da beneficiária.

Dois julgamentos em maio de 2010 marcaram a “nova fase” sobre as transferências de investimento no exterior configurarem ou não disponibilização de lucros, na modalidade pagamento de lucros, sob o tipo “emprego do valor” em favor da beneficiária.

São os Acórdãos n. 1103-00.193⁴³³ e 1103-00.207⁴³⁴, da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF. Cuidou-se, respectivamente, de caso de alienação de investimento no exterior e de entrega de investimento no exterior em devolução de capital a sócio da investidora. A interpretação foi de que esses eventos não são pagamento de lucros, na forma de “emprego do valor” em favor da beneficiária, e que o pagamento dos lucros preexistentes, ou seja, o fato gerador, ainda pode ocorrer após referidos eventos.

No mesmo sentido, são os Acórdãos n. 1103-00.246⁴³⁵, 1103-00.469⁴³⁶, 1301-001.207⁴³⁷ e 1301-001.336⁴³⁸. Todos enfrentaram casos de alienação de investimento no exterior e de sua conferência ao capital de outra empresa. Contrariamente, o Acórdão n. 1102-00.785⁴³⁹, sobre alienação de investimento no exterior.

429. 5ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator José Carlos Passuello, em sessão de 12/11/2008.

430. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Caio Marcos Cândido, em sessão de 13/11/2008.

431. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator Aloysio José Percínio da Silva, em sessão de 13/11/2008.

432. 1ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Relator José Ricardo da Silva, em sessão de 17/12/2008.

433. Conselheiro Relator José Ricardo da Silva, em sessão de 18/05/2010.

434. Conselheiro Relator Marcos Shigueo Takata, em sessão de 19/05/2010.

435. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Marcos Shigueo Takata, em sessão de 06/07/2010.

436. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator José Sérgio Gomes, em sessão de 26/05/2011.

437. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Plínio Rodrigues Lima, em sessão de 09/05/2013.

438. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator Valmir Sandri, em sessão de 03/12/2013.

439. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro Relator José Otávio Oppermann Thomé, em sessão de 08/08/2012.

Na 1ª Turma da CSRF do CARF o reflexo ou o efeito da “nova fase” se deu em 2012, com o Acórdão n. 9101-01.303⁴⁴⁰, no qual se entendeu não haver pagamento de lucros na subespécie “emprego do valor” em favor da beneficiária, na alienação de investimento no exterior. Foi a primeira vez que a CSRF dera essa interpretação. Reverteu-se, assim, a decisão do acórdão n. 105-17.205 (citado).

No Acórdão n. 9101-001.678⁴⁴¹, a 1ª Turma da CSRF decidiu que a transferência do investimento no exterior por sua conferência ao capital de outra empresa não é “emprego do valor” em favor da beneficiária (modo de pagamento de lucros). Dessa forma, reverteu-se o entendimento do Acórdão n. 105-17.187 (citado).

A 1ª Turma da CSRF retomou o entendimento anterior, com o Acórdão n. 9101-001.768⁴⁴², sobre conferência do investimento no exterior ao capital de outra empresa. Houve assim, a reversão do decidido no Acórdão n. 1103-00.469 (citado).

Nessa linha da retomada do entendimento anterior, seguiram-se os Acórdãos n. 9101-001.948⁴⁴³ e 9101-001.977⁴⁴⁴, ambos sobre alienação do investimento no exterior. Com isso, reverteram-se, respectivamente, as decisões dos Acórdãos n. 101-97.025 e 1103-00.246 (ambos citados).

Razões de decidir para configuração de “emprego do valor” em favor da beneficiária

As razões para configurarem “emprego do valor” em favor da beneficiária a alienação de investimento no exterior, a conferência deste ao capital de outra empresa, a transferência daquele investimento ao sócio da investidora no Brasil, em devolução de capital, entre outros atos de translação do investimento no exterior, nos acórdãos supracitados, pode ser assim sintetizadas.

Quando a investida no exterior auferir os lucros, a investidora também já os auferir, por meio da investida, e esses lucros auferidos pela investidora se refletem no registro contábil deles na participação na investida no exterior (ativo da investidora). A hipótese de disponibilização de lucros tratada na norma legal (“emprego do valor” em favor da beneficiária – artigo 1º, §2º, alínea “b”, item “4”, da Lei n. 9.532/1997) é o uso do valor dos lucros adicionados no investimento no exterior, para quaisquer fins.

Se a investidora, por exemplo, alienou o investimento, cujo valor já está valorizado pelos lucros acumulados na investida, houve “emprego do valor” em seu próprio benefício.

Assim deve ser interpretada a expressão “emprego do valor, em favor da beneficiária”, sob interpretação teleológica e sistemática.

440. Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, em sessão de 24/04/2012.

441. Conselheira Relatora Karem Jureidini Dias, em sessão de 15/05/2013.

442. Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, em sessão de 15/10/2013.

443. 1ª Turma da CSRF, Conselheiro Relator Valmar Fonseca de Menezes, em sessão de 16/07/2014.

444. 1ª Turma da CSRF, Conselheiro Redator Designado Valmar Fonseca de Menezes, em sessão de 20/08/2014.

O verbo núcleo do imposto de renda não é “empregar”, mas “auferir”; o agente que pratica o verbo, o núcleo do aspecto material, não é outro senão o contribuinte (a investidora); não é o terceiro (a investida).

Os dispositivos que compõem o artigo 1º da Lei n. 9.532/1997 definem o aspecto temporal, ou melhor, excepcionam o aspecto geral do imposto de renda, que é o momento de aquisição de renda, do aumento do patrimônio, o qual se dá quando a investidora, por meio de sua investida, auferir lucros no exterior. A norma legal invocada pelo contribuinte cuida apenas de estabelecer presunção quanto ao momento da ocorrência do fato gerador.

Antes da operação de transferência do investimento no exterior, a investidora já tinha auferido o lucro, por meio de sua investida. No momento em que se dá a referida operação, há a disponibilização do lucro na forma de “emprego do valor” em favor da beneficiária – concretiza-se em tal momento o aspecto temporal do fato gerador.

Daí, na conferência do investimento no exterior ao capital de outra empresa, a investidora troca lucro pela participação na nova empresa, configurando o direito do acionista controlador de dispor dos lucros, que já estavam refletidos no investimento. Logo, nesse momento caracteriza-se a disponibilização dos lucros, na forma de “emprego do valor” em favor da beneficiária.

Razões de decidir para não conformação de “emprego do valor” em favor da beneficiária

As razões para as transferências de investimento no exterior não conformarem “emprego do valor” em favor da beneficiária, podem ser sintetizadas conforme segue.

Apesar de o controle propiciar a decisão de deliberação dos lucros à sociedade brasileira, a transferência dos lucros conforme previsto no dispositivo legal só ocorre com o ato jurídico formal de deliberação da destinação, pela investida que tem os lucros a serem distribuídos, que é quem pode deliberar o “emprego do valor” em favor da beneficiária, em face das personalidades jurídicas distintas das pessoas envolvidas. E, na deliberação pela distribuição, a adquirente (seja por alienação, seja por conferência do investimento a seu capital, etc.) é que auferirá os lucros efetivamente, e não a alienante do investimento (ou a “conferente” do investimento, enfim, de quem se translada o investimento), nos exatos termos do artigo 1º da Lei n. 9.532/1997.

Nenhum ato é posto pela lei, na alínea “b” do §2º do artigo 1º da Lei n. 9.532/1997 que define “pagamento” do lucro, que não implique a extinção da obrigação da investida que respeita ao pagamento do lucro. Logicamente, não se concebe que dois desses atos (se transferência de investimento fosse pagamento do lucro da investida) possam ocorrer tendo por objeto o mesmo valor. Supor que a redução de capital da investidora (ou a alienação da investida, a sua conferência ao capital de outra empresa, etc.), mediante entrega de seu investimento, implique um ato de pagamento pela investida significaria admitir que essa investida permanece com a obrigação de pagar (por ato seu) aquilo que já está pago (se pagamento fosse a entrega da investida).

“Emprego” de valor já era utilizado desde o Decreto-lei n. 5.844/43 (artigos 99 e 100), para tratar do aperfeiçoamento do IRF, quanto aos rendimentos auferidos por

domiciliados no exterior pagos por fonte situada no País. Nunca houve dúvida, aí, sobre o significado de “emprego” de valor: emprego é o feito por quem deve, de valor de rendimento em favor da beneficiária, ainda que esta tenha o poder de controle sobre o devedor; é este quem emprega o valor em favor do beneficiário.

O “pagamento” do lucro (como espécie de disponibilização dos lucros, espécie sob a qual se inclui o “emprego do valor” em favor da beneficiária), em qualquer das quatro modalidades previstas na lei, implica, na investida, a saída de valor (em benefício da investidora). Em todas as hipóteses de disponibilização de lucros por meio de “pagamento”, instituídas pelo legislador, há saída de recursos do ativo da investida.

O legislador teve inúmeras oportunidades de ajustar o artigo 1º da Lei n. 9.532/1997, e as exerceu, por meio da Lei n. 9.959/2000 e do artigo 35 da Medida Provisória n. 2.037-21/2000 (atual Medida Provisória n. 2.158/2001), mas, com tantos aperfeiçoamentos e criações de pressupostos de disponibilidade de lucros, em nenhum momento acresceu ou aperfeiçoou as hipóteses de disponibilização de lucros para incluir a transferência do investimento entre elas. Não se trata de interpretação “em tiras” ou isolada, mas sistemática e histórico-evolutiva.

Ainda sobre o poder de controle que proporciona a decisão da investida, toma-se a hipótese em que uma pessoa jurídica no Brasil, que controla duas investidas no exterior e as aliena no mesmo momento; ambas deliberam o uso de seus lucros para absorver seus prejuízos, mas em oportunidades distintas, uma antes e outra após a alienação. No exemplo, a alienação anterior à absorção dos prejuízos seria tributada, e a feita após a absorção estaria livre da tributação. A hipótese mostra o equívoco de considerar a transferência do investimento como “emprego do valor” em favor da beneficiária, nos termos em que a disponibilização de lucros em suas várias formas é prevista na lei.

11. Critério 10. Irretroatividade da medida provisória n. 1.858-6/1999 (CSLL)

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-93.769	Magnecon Telecomunicações e Empreendimentos Ltda.	20-mar-02	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
101-94.000	Banco Santander S/A	6-nov-02	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	Paulo Roberto Cortez (F)	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
101-94.480	Banco Santander S/A	28-jan-04	1ªC / 1ºCC	Paulo Roberto Cortez (F)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
101-95.232	Construções e Comércio Camargo Corrêa S/A	20-out-05	1ªC / 1ºCC	Sebastião Rodrigues Cabral (C)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-95.302	Itausa Export S/A	8-dez-05	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
108-08.765	Refratec - Produtos Eletrofundidos Ltda.	26-mar-06	8ªC / 1ºCC	Karem Jureidini Dias (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
103-22.451	Ediva Empreendimentos Ltda.	24-mai-06	3ªC / 1ºCC	Alexandre Barbosa Jaguaribe (C)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
9101-00.098	Ediva Empreendimentos Ltda.	11-mai-09	1ªT / CSRF	José Carlos Passuello (C)	Nelson Lóssó Filho (F)	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
107-08.684	Copagril Participações Ltda.	16-ago-06	7ªC / 1ºCC	Natanael Martins (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
103-22.638	International Paper do Brasil Ltda.	21-set-06	3ªC / 1ºCC	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
101-95.827	Gerva Empreendimentos Ltda.	19-out-06	1ªC / 1ºCC	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
103-22.718	John Deere Brasil S/A	8-nov-06	3ªC / 1ºCC	Flávio Franco Corrêa (F)	Aloysio José Percínio da Silva (F)	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por maioria de votos
101-95.874	Edificadora S/A	9-nov-06	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	Mário Junqueira Franco Júnior (C)	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
101-95.946	União de Bancos Brasileiros S/A - UNIBANCO	24-jan-07	1ªC / 1ºCC	Paulo Roberto Cortez (F)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
105-16.365	Açucareira Zillo Lorenzetti S/A	28-mar-07	5ªC / 1ºCC	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
101-96.302	Rempar S/A (atual Dupont Performance Coatings Participações S/A)	12-set-07	1ªC / 1ºCC	Paulo Roberto Cortez (F)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
101-96.318	Usina Barra Grande de Lençóis S/A	13-set-07	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-96.317	Açucareira Quatá S/A	13-set-07	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
101-96.364	Thyssen Krupp Metalúrgica Campo Limpo Ltda.	17-out-07	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
107-09.248	Confab Industrial S/A	5-dez-07	7ªC / 1ºCC	Albertina Silva Santos de Lima (F)	N/A	N/A	Tributação lucros anteriores a 1999 - CSLL, por unanimidade de votos
107-09.351	Mahle Componente de Motores do Brasil S/A	4-fev-08	7ªC / 1ºCC	Marcos Vinicius Neder de Lima (F)	N/A	N/A	Tributação lucros anteriores a 1999 - CSLL, por maioria de votos
101-96.601	Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A	6-mar-08	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
101-96.652	Banco Safra S/A	16-abr-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
103-23.423	Companhia Brasileira de Bebidas (incorporada pela AMBEV)	16-abr-08	3ªC / 1ºCC	Paulo Jacinto do Nascimento (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
103-23.465	Traffic Assessoria e Comunicações S/A	28-mai-08	3ªC / 1ºCC	Antonio Bezerra Neto (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
9101-001.791	Traffic Assessoria e Comunicações S/A	17-out-13	1ªT / CSRF	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
101-96.783	Alfa Participações Internacionais Ltda.	30-mai-08	1ªC / 1ºCC	José Ricardo da Silva (C)	N/A	N/A	Não identificada. Replicou para CSLL as conclusões adotadas para IRPJ
105-17.214	SRL Empreendimentos Ltda.	18-set-08	5ªC / 1ºCC	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
101-97.013	Promon Telecom Ltda.	12-nov-08	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por maioria de votos
101-97.031	Corumbal Corretora de Seguro Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
101-97.020	Tejova Empreendimentos Ltda.	13-nov-08	1ªC / 1ºCC	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por maioria de votos
101-97.072	Vega Engenharia Ambiental S/A	17-dez-08	1ªC / 1ºCC	Caio Marcos Cândido (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
108.09-789	Companhia Agrícola Zillo	18-dez-08	8ªC / 1ºCC	Orlando José Gonçalves Bueno (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
105-17.382	Metro Tecnologia Informática Ltda.	4-fev-09	5ªC / 1ºCC	Wilson Fernandes Guimarães (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
108-09.837	Cyrela Brasil Realty S/A Empreendimentos e Participações	5-fev-09	8ªC / 1ºCC	Cândido Rodrigues Neuber (F)	N/A	Orlando José Gonçalves Bueno (C) - não consta do acórdão	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1202-00.014	BBA - Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.	12-mar-09	2ªTO / 2ªC	Irineu Bianchi (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1301-00.131	Companhia Agrícola Quatá	17-jun-09	1ªTO / 3ªC	Waldir Veiga Rocha (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1301-00.132	Companhia Agrícola Luiz Zillo e sobrinhos	17-jun-09	1ªTO / 3ªC	Waldir Veiga Rocha (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
9101-001.308	Companhia Agrícola Luiz Zillo e sobrinhos	24-abr-12	1ªT / CSRF	Valmir Sandri (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1101-00.131	Banco Credit Agricole Brasil S/A	18-jun-09	1ªC / 1ºCC	Sandra Maria Faroni (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
9101-00.468	John Deere Brasil S/A	7-dez-09	1ªT / CSRF	Adriana Gomes Rêgo (F)	N/A	N/A	Tributação lucros anteriores a 1999 - CSLL
1102-00.117	Cargil Agrícola S/A	10-dez-09	2ªTO / 1ªC	Mário Sérgio Fernandes Barroso (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1102-00.151	Companhia Suzano de Papel e Celulose	29-jan-10	2ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Tese vencedora
1201-00.252	Vale S/A	19-mai-10	1ªTO / 2ªC	Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1402-00.338	CBB Empreendimentos e Negócios Ltda.	14-out-10	2ªTO / 4ªC	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Antonio José Praga de Souza (F)	N/A	Tributação lucros anteriores a 1999 - CSLL, pelo voto de qualidade
1101-00.365	Camargo Corrêa S/A	10-nov-10	1ªTO / 1ªC	Edeli Pereira Bessa (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1803-00.722	Unicard Banco Múltiplo S/A (Banco Credibanco S/A)	15-dez-10	3ªTE	Walter Adolfo Maresch (R)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
1402-00.493	Geoglen Administração Patrimonial Ltda.	30-mar-11	2ªTO / 4ªC	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Antonio José Praga de Souza (F)	N/A	Tributação lucros anteriores a 1999 - CSLL, pelo voto de qualidade
105-17.187	Ripasa S/A Celulose e Papel	17-set-03	5ªC / 1ªCC	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos (acórdão indisponível no sítio do CARF) .
9101-001.757	Participações Morro Vermelho	15-out-13	1ªT / CSRF	Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos
101-97.010	Omega Participações Representações e Administrações Ltda.	12-nov-08	1ªTO / 1ªC	João Carlos de Lima Júnior (C)	N/A	N/A	Irretroatividade da MP n. 1.858-6/1999, por unanimidade de votos

A previsão legal para a tributação, pela CSLL, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por coligadas e, ou, controladas no exterior surgiu com a edição da Medida Provisória n. 1.858-6/1999 e seu artigo 19.

As autuações fiscais que ensejaram os acórdãos analisados, em regra, imputavam a exigência de CSLL sobre lucros apurados antes, mas disponibilizados depois da edição da Medida Provisória n. 1.858-6/1999.

A defesa dos contribuintes se fundamentou, basicamente, no princípio da anterioridade nonagesimal (artigo 150, III, alínea 'c', da Constituição Federal⁴⁴⁵), de modo que a CSLL poderia ser exigida somente sobre os lucros auferidos após 90 dias da publicação da Medida Provisória n. 1.858-6/1999.

Nessa esteira, dos cento e sessenta e quatro acórdãos analisados, verificamos que cinquenta versaram sobre a possibilidade de incidência da CSLL sobre lucros auferidos antes da vigência do artigo 19 da Medida Provisória n. 1.858-6/1999.

Desses cinquenta acórdãos, doze⁴⁴⁶ redundaram na replicação, à CSLL, das conclusões adotadas para o cancelamento e, ou, manutenção da exigência relativa ao IRPJ.

Nessa esteira, dos trinta e oito acórdãos restantes, verificamos que (i) trinta e três⁴⁴⁷ foram favoráveis aos contribuintes e (ii) cinco⁴⁴⁸, desfavoráveis.

Nos trinta e três acórdãos favoráveis ao contribuinte, o principal fundamento jurídico adotado pelos conselheiros é a ausência de previsão legal para que os lucros auferidos antes da vigência do artigo 19 da Medida Provisória n. 1.858-6/1999 não fossem oferecidos à tributação pela CSLL.

Como representativo desse entendimento, selecionamos o voto vencedor (por maioria) proferido pelo conselheiro Aloysio José Percínio da Silva no Acórdão n. 103-22.718⁴⁴⁹, no qual assentou-se que apenas a disponibilização de lucros auferidos após a vigência do artigo 19 da Medida Provisória n. 1.858-6/1999 poderia ser tributada pela CSLL.

Para o conselheiro, interpretação diversa permitiria que o legislador inserisse fatos econômicos passados (no caso deste critério de julgamento, os lucros formados entre 1996 e setembro de 1999) no campo da incidência tributária, causando surpresa ao contribuinte.

445. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III – cobrar tributos: (...)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (...)

446. Acórdãos 101-93.769, de 20/03/2002; 101-94.000, de 06/11/2002; 101-94.480, de 28/01/2004; 101-95.232, de 20/10/2005; 103-22.451, de 24/05/2006; 9101-00.098, de 11/05/2009; 101-96.783, de 30/05/2008; 1101-00.131, de 18/06/2009; 101-95.827, de 19/10/2006; 101-95.874, de 09/11/2006; 101-95.946, de 24/01/2007; 101-96.302, de 12/09/2007.

447. Acórdãos 108-08.765, de 23/03/2006; 107-08.684, de 16/08/2006; 103-22.638, de 21/09/2006; 103-22.718, de 08/11/2006; 105-16.365, de 28/03/2007; 101-96.318 e 101-96.317, de 13/09/2007; 101-96.364, de 17/10/2007; 101-96.601, de 06/03/2008; 101-96.652 e 103-23.423, de 16/04/2008; 103-23.465, de 28/05/2008; 9101-001.791, de 17/10/2013; 105-17.214, de 16/08/2008; 101-97.013, de 12/11/2008; 101-97.031 e 101-97.020, de 13/11/2008; 101-97.072, de 17/12/2008; 108-09.789, de 18/12/2008; 105-17.382, de 04/02/2009; 108-09.837, de 05/02/2009; 1202-00.014, de 12/03/2009; 1301-00.131, de 17/06/2009; 1301-00.132, de 17/06/2009; 9101-001.308, de 24/04/2012; 1102-00.117, de 10/12/2009; 1102-00.151, de 29/01/2010; 1201-00.252, de 19/05/2010; 1101-00.365, de 10/11/2010; 1803-00.722, de 15/12/2010; 105-17.817, de 17/09/2003; 9101-001.757, de 15/10/2013; 101-97.010, de 12/11/2008.

448. Acórdãos 107-09.248, de 05/12/2007; 107-09.351, de 04/02/2008; 9101-00.468, de 07/12/2009; 1402-00.338, de 14/10/2010; 1402-00.493, de 30/03/2011.

449. 3ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 08/11/2006.

Em sentido contrário, nos cinco acórdãos desfavoráveis ao contribuinte, os acórdãos consignaram que, independentemente do momento de formação dos lucros auferidos no exterior, se a respectiva disponibilização ocorreu em momento posterior à vigência do artigo 19 da Medida Provisória n. 1.858-6/1999, não há ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Selecionamos, como representativo desse entendimento, o voto condutor (vencedor, por unanimidade) proferido pela Conselheira Relatora Albertina Silva Santos de Lima no Acórdão n. 107-09.248⁴⁵⁰.

12. Critério 11. Taxa de conversão

Nos termos do artigo 25, parágrafo 4º, da Lei n. 9.249/1995⁴⁵¹, para fins de apuração precisa da base de cálculo, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tais lucros tenham sido apurados.

Com a edição do artigo 74, parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001⁴⁵², o qual determinou que os lucros apurados até 2001 e ainda não distribuídos seriam considerados disponibilizados em 31/12/2002 e oferecidos à tributação nesta data, a Administração tributária adotou o entendimento de que a taxa de câmbio utilizada deveria ser aquela, para venda, da data da disponibilização presumida.

Para os contribuintes, porém, a interpretação feita pela Administração tributária não estava de acordo com o disposto no artigo 25, §4º, da Lei n. 9.249/1995 acima mencionado, de modo que a taxa de câmbio deveria ser aquela do dia das demonstrações financeiras.

Nessa esteira, e após diversos julgamentos sobre o tema, a 1ª Turma da CSRF aprovou, em sessão de 09/12/2013, a Súmula CARF n. 94⁴⁵³ para dispor que, para fins de tributação dos lucros auferidos no exterior, deverá ser utilizada a taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que os lucros tenham sido apurados.

450. 7ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 05/12/2007.

451. Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (...)

§4º Os lucros a que se referem os §§2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada. (...)

452. Art. 74. (...) Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

453. Súmula CARF n. 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP N. 2.158-35, de 2001.

13. Conclusões

Embora relacionados à tributação dos lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior, todos os 11 critérios de julgamento extraídos dos 164 acórdãos publicados pelo CARF no período pesquisado – e analisados neste relatório – são suficientemente independentes entre si e, por isso, optamos por relacionar as conclusões dessa pesquisa também de forma segregada, de acordo com cada um desses critérios.

Critério 1. Prevalência de tratado sobre lei. Identificamos que todos os acórdãos analisados concluíram pela prevalência dos tratados para evitar a dupla tributação sobre a lei interna. A divergência consistiu, portanto, na determinação de qual cláusula do tratado deveria ser aplicada.

Para fins de compatibilidade entre a Lei n. 9.249/1995 e os tratados, verificamos que os acórdãos proferidos pelo Tribunal administrativo se dividiram em dois grupos:

- (i) o primeiro entendeu pela inexistência de incompatibilidade, pois objeto desse dispositivo legal são os dividendos, os quais, nos termos do art. 10º do tratado, podem ser tributados no país;
- (ii) para o segundo grupo, porém, o art. 10º dispõe sobre os dividendos pagos e a legislação pretende tributar aqueles que ainda não foram pagos. Dessa forma, a matéria deve ser regulada pelo art. 7º do tratado, que proíbe a tributação dos lucros auferidos no exterior pela empresa brasileira.

Quanto à Lei n. 9.532/1997, a jurisprudência do CARF pacificou-se no sentido de que a tributação dos lucros auferidos pela empresa controlada no exterior, no momento da sua disponibilização, na verdade criou um regime tributário segundo o qual o que se tributava eram os dividendos quando distribuídos. Consequentemente, haveria perfeita sintonia entre esse regime e o disposto no artigo 10º dos tratados para evitar a dupla tributação.

No tocante à compatibilidade entre a Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e os tratados, constatamos a existência de três correntes no CARF, ainda que não pacificadas:

- (i) o artigo 74 prevê a tributação dos lucros da empresa controlada no exterior e que esse regime é perfeitamente compatível com os tratados porque o artigo 7º seria inaplicável ao caso;
- (ii) o artigo 74 prevê a tributação dos lucros da empresa controlada no exterior e que o regime seria incompatível com o artigo 7º dos tratados, porque esse dispositivo visa justamente a evitar a tributação dos lucros auferidos no exterior pela empresa controladora brasileira, sem a existência de um estabelecimento permanente no outro país; e
- (iii) que o artigo 74 está, na verdade, tributando os dividendos não distribuídos pela empresa controlada no exterior e esse tipo de incidência seria perfeitamente compatível com o artigo 10º

dos tratados que permite a tributação pelo Brasil dos dividendos pagos pelas empresas controladas no exterior.

Critério 2. Necessidade de consolidação dos lucros auferidos pelas controladas indiretas nas controladas diretas. Dos sete acórdãos analisados, verificamos que os conselheiros entenderam, em sua maioria, que os lucros auferidos no exterior pelas controladas indiretas deveriam ser individualmente oferecidos à tributação pela empresa brasileira, pois a legislação tributária não faria distinção entre a controlada direta e a indireta.

Critério 3. Desconsideração da personalidade jurídica da controlada por ausência de substância ou propósito negocial. Dos sete acórdãos analisados sobre o tema, verificamos que os conselheiros entenderam, em quatro deles, pela impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica da controlada indireta, pois (i) a legislação tributária determina que os lucros auferidos pelas controladas diretas e indiretas sejam individualmente oferecidos à tributação no país, (ii) não há dispositivo legal que determina o afastamento de tratado nos casos de abuso em sua utilização, e (iii) não restou comprovada o abuso de direito, a ausência de substância da sociedade ou a ocorrência de simulação ou fraude.

Critério 4. Tributação da receita de equivalência patrimonial e da variação cambial decorrente do método de equivalência patrimonial. Observamos que, no tocante à receita de equivalência patrimonial, o Tribunal administrativo adotou dois posicionamentos para o deslinde da questão: (i) o resultado positivo de equivalência patrimonial atesta a existência de lucros auferidos por intermédio das controladas e, ou, coligadas, podendo ser submetida a tributação, e (ii) ilegalidade da IN n. 213/2002, pois extrapolou os permissivos legais relativos a essa matéria.

Em relação à variação cambial, constatamos que a jurisprudência do CARF se pacificou no sentido de que a variação cambial do investimento no exterior não constitui despesa dedutível ou receita tributável.

Critério 5. Tratamento dispensado aos lucros auferidos no exterior, anteriores à Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Observamos que os conselheiros entenderam, em sua expressiva maioria, que os lucros auferidos no exterior pelas controladas e, ou, coligadas, devem ser oferecidos à tributação pela empresa brasileira no momento da respectiva disponibilização. Para os lucros auferidos em 1996 e 1997, porém, identificamos treze acórdãos, nos quais os conselheiros entenderam que o momento de tributação desses lucros era o da respectiva formação.

Critério 6. Aplicabilidade do artigo 74, caput, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Observamos que, antes do julgamento da ADI 2.588 e para os casos em que referido artigo não foi julgado inconstitucional pelo STF, todos os acórdãos proferidos pelo CARF entenderam pela aplicabilidade desse dispositivo legal.

Critério 7. Aplicabilidade do artigo 74, parágrafo único, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001. Antes do julgamento da ADI 2.588, observamos que todos os acórdãos proferidos pelo CARF entenderam pela aplicabilidade desse dispositivo legal, cuja finalidade era de regular a tributação dos lucros que, embora apurados entre os anos-calendários de 1996 e 2001, não tinham sido disponibilizados e, portanto, não

tributados, conforme a lei então vigente. Após o julgamento, referido dispositivo legal foi julgado inconstitucional pelo STF, e os conselheiros passaram a votar pelo cancelamento das exigências fiscais dele decorrentes.

Critério 8. Compensação do imposto pago no exterior. Observamos que, na maioria dos acórdãos proferidos pelo CARF, permitiu-se a compensação do imposto pago no exterior com aquele devido no país. Nos casos em que tal compensação não foi reconhecida pelos conselheiros, verificamos que o seu fundamento foi a carência probatória do imposto pago no exterior.

Critério 9. “Emprego de valor” como hipótese de disponibilização de lucros. Dos acórdãos analisados sobre o tema, verificamos que as primeiras decisões do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes reconheciam, em sua maioria, que a alienação de investimento no exterior, assim como a entrega do investimento no exterior, em devolução de capital ao sócio da investidora (redução de capital desta) não configuravam “emprego do valor” em favor da beneficiária.

A partir de 2006, porém, o posicionamento desse Tribunal administrativo foi alterado e praticamente todos os acórdãos consignaram que a alienação, a entrega do investimento no exterior em devolução de capital ao sócio da investidora (por redução de seu capital ou por sua extinção), bem como a conferência do investimento no exterior ao capital de outra empresa conformam a hipótese legal de disponibilização de lucros de “emprego do valor” em favor da beneficiária. Referido entendimento se estendeu até meados de 2010.

Em maio de 2010, a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento iniciou nova fase com o julgamento dos Acórdãos n. 1103-00.193 e 1103-00.207. Na ocasião, os conselheiros entenderam que, a alienação de investimento no exterior e de entrega de investimento no exterior, respectivamente, caracterizam “emprego do valor” em favor da beneficiária, pois o pagamento dos lucros preexistentes, ou seja, o fato gerador, ainda pode ocorrer após referidos eventos.

Em 2013, porém, a CSRF retomou o entendimento inicialmente adotado.

Critério 10. Irretroatividade da Medida Provisória n. 1.858-6/1999. Observamos que, nos trinta e três acórdãos favoráveis ao contribuinte, o principal fundamento jurídico adotado pelos conselheiros é a ausência de previsão legal para que os lucros auferidos antes da vigência do artigo 19 da Medida Provisória n. 1.858-6/1999 fossem oferecidos à tributação pela CSLL.

Registramos, porém, que nos cinco acórdãos desfavoráveis ao contribuinte, os conselheiros manifestaram-se no sentido de que, independentemente do momento de formação dos lucros auferidos no exterior, se a respectiva disponibilização ocorreu em momento posterior à vigência do artigo 19 da Medida Provisória n. 1.858-6/1999, não há ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Critério 11. Taxa de conversão. Após diversos julgamentos sobre o tema, a 1ª Turma da CSRF aprovou, em sessão de 09/12/2013, a Súmula CARF n. 94 para dispor que, para fins de tributação dos lucros auferidos no exterior, deverá ser utilizada a taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que os lucros tenham sido apurados. Por exigência regimental, os conselheiros estão vinculados aos

enunciados de súmulas, de modo que não encontramos acórdãos que tenham adotado entendimento diverso.

DEDUÇÃO DE JCP PAGO EXTEMPORANEAMENTE

AUTORES

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

DANIEL VITOR BELLAN

GUILHERME ADOLFO MENDES

JOSÉ HENRIQUE LONGO

KAREM JUREIDINI DIAS

MARCOS HIDEO MOURA MATSUNAGA (COORDENADOR)

1. Introdução

1.1. Do tema analisado e metodologia aplicada no presente artigo.

A controvérsia a que se dedica o presente artigo refere-se à possibilidade de dedução dos Juros sobre Capital Próprio do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cuja deliberação para pagamento ou crédito se dá em exercício fiscal posterior àquele sobre os quais as contas patrimoniais utilizadas para seu cálculo foram encerradas, comumente denominada de JCP retroativo ou extemporâneo.

Trata-se de questão cujo posicionamento adotado pela Receita Federal do Brasil encontra-se sedimentado no sentido da impossibilidade da deliberação em período diverso, conforme Solução de Consulta Cosit n. 329/14⁴⁵⁴, mas que, por outro lado, continua sendo defendido pelos contribuintes.

Nesse sentido, o presente trabalho buscou identificar os acórdãos administrativos de 2ª instância, proferidos até 31 de março de 2015, englobando tanto o antigo Conselho de Contribuintes, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Inicialmente cada um dos coautores, por meio de pesquisas individuais, indicou acórdãos que tratavam do tema, que foram tabelados. Posteriormente, os acórdãos foram divididos aleatoriamente e distribuídos para os membros da comissão para que cada um realizasse a análise das decisões de acordo com critérios previamente estabelecidos, a saber:

- Natureza jurídica;
- Existência de limitação para pagamento ou crédito extemporâneo;
- Princípio da competência;
- Instrução Normativa SRF n. 11/96;
- Forma de cálculo;

454. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ EMENTA: JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n. 6.404, de 1976, art. 177; Lei n. 9.249, de 1995, art. 9º; Decreto n. 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, §1º, e 347; e Instrução Normativa SRF n. 11, de 1996, arts. 29 e 30.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL EMENTA: JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n. 6.404, de 1976, art. 177; Lei n. 7.689, de 1988, art. 6º; Lei n. 8.981, de 1995, art. 57; Lei n. 9.249, de 1995, art. 9º; Lei n. 9.430, de 1996, art. 28; Decreto n. 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, §1º, e 347; Instrução Normativa SRF n. 11, de 1996, arts. 29 e 30; e Instrução Normativa SRF n. 390, de 2004, art. 3º.

- Outras questões.

Realizada a análise dos acórdãos e devidamente tabelados, foi feita uma nova divisão dos acórdãos para os membros da comissão, que passaram a elaboração do presente artigo, com a análise dos critérios acima mencionados, a partir da seguinte divisão: acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes; acórdãos da 1ª Câmara e 1ª Turma Especial do CARF; acórdãos da 2ª Câmara do CARF; acórdãos da 3ª Câmara do CARF e; acórdãos da 4ª Câmara do CARF.

Por fim, foi realizada uma nova conferência no sítio eletrônico do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dos acórdãos existentes sobre a matéria entre 22 e 26 de janeiro de 2016, aplicando-se os seguintes critérios de pesquisa: data – entre 01/1980 e 03/2015; termos utilizados – juros capital próprio competência; juros sobre capital próprio competência; juros capital próprio dedutibilidade; juros sobre capital próprio dedutibilidade; JCP dedução. Nessa nova pesquisa foram identificados vinte e cinco acórdãos dentre aqueles previamente localizados.

Especificamente os acórdãos 1402-001.489; 108-07641; 1101-000.912 e 1202-000.857 foram localizados a partir da pesquisa realizada com o número do acórdão, pois suas ementas e/ou decisões encontravam-se registradas de forma equivocadas no sítio eletrônico do CARF, impossibilitando sua localização por critérios fonéticos de pesquisa (esses acórdãos foram localizados e indicados por integrantes da comissão a partir de seus arquivos particulares).

Foram identificadas 7 decisões do Conselho de Contribuintes, divididas entre:

- 1ª Câmara – 2 decisões;
- 5ª Câmara – 1 decisão;
- 7ª Câmara – 1 decisão;
- 8ª Câmara – 2 decisões;
- 1ª Turma Especial – 1 decisão.

Do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – foram identificadas 22 decisões, divididas entre:

- 1ª Câmara, 1ª Turma – 2 decisões
- 1ª Câmara, 2ª Turma – 1 decisão
- 2ª Câmara, 1ª Turma – 3 decisões
- 2ª Câmara, 2ª Turma – 2 decisões
- 3ª Câmara, 1ª Turma – 3 decisões
- 3ª Câmara, 2ª Turma – 4 decisões
- 4ª Câmara, 1ª Turma – 3 decisões
- 4ª Câmara, 2ª Turma – 3 decisões
- 1ª Turma Especial – 1 decisão

Não foi identificada nenhuma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais até a referida data.

Os acórdãos identificados foram os seguintes:

Acórdão	Data da Sessão	Câmara	Relator	Contribuinte	Resultado
101 -96.751	29.05.2008	1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Valmir Sandri	Companhia Siderúrgica Nacional	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
108-07.651	05.12.2003	8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Karen Jureidini	FRESENIUS MEDICAL CARE LTDA.	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
107-08.941	28.03.2007	7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Natanael Martins	Eidai do Brasil Madeiras S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-00.044	27.08.2009	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Wilson Fernandes Guimarães	Dibens Leasing S/A Arrend. Merc.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-00.465	27.01.2011	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Wilson Fernandes Guimarães	Nordescor S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1101-001.186	23.09.2014	1ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edeli Pereira Bessa	Fenix Empreendimentos S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
195-0.023	20.10.2008	5ª Turma Especial do 1º Conselho de Contribuintes	Walter Adolfo Maresch	Transporte Coletivo Cidade Canção S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
103-23.561	17.09.2008	1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Leonardo de Andrade Couto	Banco Banerj S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
105-17.258	15.10.2008	5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	José Carlos Passuello	Banco Dibens S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1401-000.734	14.03.2012	4ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Maurício Pereira Faro	Usina Moema Açúcar e Alcool Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
105-17.258	11.11.2010	2ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	José Carlos Passuello	Banco Dibens S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1402-001.178	11.09.2012	4ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Antônio José Praga de Souza	Unibanco Holdings S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1401-000.348	10.11.2011	4ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Antônio Bezerra Neto	Zacarias Veículos Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1301-001.253	10.07.2013	3ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Carlos Augusto de Andrade Jenier	Banco Fibra S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-001.065	10.04.2013	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Alberto Pinto Souza Junior	Luizacred S/A Sociedade de Crédito, Financiamento e Investimento	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1201-000.886	09.10.2013	2ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Roberto Caparroz de Almeida	IBM Brasil	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores

Acórdão	Data da Sessão	Câmara	Relator	Contribuinte	Resultado
1101-000.912	09.07.2013	1ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edeli Pereira Bessa	Kraft Foods	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1201-000.857	09.07.2013	2ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Marcelo Cuba Netto	Itau Unibanco S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1102-000.934	08.11.2013	1ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	José Evane Carvalho Araújo	BV Leasing - Arrendamento Mercantil S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1801-001.128	08.08.2012	1ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF	Carmen Ferreira Saraiva	Portolub Comercio de Lubrificantes Ltda.	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1202-000.766	08.05.2012	2ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Geraldo Valentim Neto	Alcoa Alumínio S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1402-001.250	07.11.2012	4ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira	Unibanco – União de Bancos Brasileiros S/A	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1202-001.063	06.11.2013	2ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Geraldo Valentim Neto	IBM Brasil	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1301-001.118	05.12.2012	3ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior	Zurich Santander Brasil Seguros e Previdência S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
108-07641	05.12.2003	8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes	Karem Jureidini	Fresenius Medical Care Ltda.	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1402-001.489	05.11.2013	4ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Frederico Augusto Gomes de Alencar	General Motors do Brasil Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1401-000.901	04.12.2012	4ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Alexandre Antonio Alkmim Teixeira	Citibank Leasing S/A Arrendamento Mercantil	Favorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1301-001.561	04.06.2014	3ª Câmara - 1ª Turma - 1ª Seção do CARF	Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior	Industrias Romi S/A	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores
1302-001.636	04.02.2015	3ª Câmara - 2ª Turma - 1ª Seção do CARF	Marcio Rodrigo Frizzo	J. Safra Corretora de Valores e Câmbio Ltda.	Desfavorável à dedutibilidade dos JCP de períodos anteriores

Dessa forma, passaremos a seguir a realizar uma breve descrição da questão controvertida e objeto do presente trabalho, seu respectivo histórico legislativo e normas aplicáveis e, em seguida, os acórdãos identificados.

1.2. Histórico Legislativo e normas aplicáveis

Com a edição da Lei n. 9.249, publicada no Diário Oficial da União de 27 de dezembro de 1995, fruto da conversão do Projeto de Lei n. 126/95, os juros sobre capital próprio

tornaram-se um dos instrumentos mais utilizados pelas sociedades empresariais para a remuneração de sócios, acionistas e quotistas⁴⁵⁵.

Apesar da relativa clareza e simplicidade do texto legal, com a popularização desse mecanismo de remuneração do capital e o passar dos anos um grande número de disputas tributárias relacionadas ao pagamento desses juros começaram a bater à porta das cortes administrativas e judiciais de nosso país.

Algumas dessas controvérsias já se encontram pacificadas⁴⁵⁶, contudo, o presente trabalho debruça-se sobre questão que, embora já tenha sido objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça⁴⁵⁷, ainda está longe de encontrar uma solução definitiva.

É oportuno, pois, em um momento de grandes incertezas e mudanças lançar um olhar para o labor empreendido pelas turmas julgadoras do 1º Conselho de Contribuintes e da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos julgamentos sobre a possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cuja deliberação para pagamento ou crédito se dá em exercício fiscal posterior àquele sobre os quais as contas patrimoniais que lhe servem de baliza de cálculo foram encerradas.

Ao contrário do que muitos acreditam, a previsão legal para o pagamento de juros sobre o capital próprio não surgiu com a edição da Lei n. 9.249/95, mas já estava prevista na Lei n. 6.404/76, que determinava, em seu artigo 179⁴⁵⁸, a escrituração

455. Sobre a popularização dos JCP como instrumento de remuneração dos sócios, vejam a conclusão do Professor Arioswaldo dos Santos em pesquisa realizada sobre o tema no período de 1996 à 2005:

O trabalho de pesquisa considerou, em amostra não aleatória, as demonstrações contábeis apresentadas pelas empresas no período de 1996 a 2005. No primeiro ano, 1996, foram analisadas 493 demonstrações e, em 2005, último ano da pesquisa, as demonstrações utilizadas somaram 955 empresas.

Os resultados mostraram que, dentre as empresas pesquisadas, aproximadamente 42% delas têm utilizado a alternativa do pagamento ou crédito aos seus sócios e acionistas na forma de juros sobre o capital próprio. Também ficou constatado que a distribuição desses 42% de empresas é bastante equilibrada entre as empresas industriais, comerciais e de prestação de serviços. O grande desequilíbrio ficou por conta da segregação feita entre empresas com e sem ações na Bolsa. Enquanto de cada três empresas com ação na Bolsa duas pagam JSCP, entre as que não têm ação na Bolsa de cada três apenas uma efetua o pagamento referido. Finalmente as empresas foram segregadas, de acordo com a origem de seus respectivos capitais, em nacionais, estrangeiras e estatais. Nesse grupamento, os destaques ficaram para as empresas estatais e estrangeiras, que, praticamente, de cada duas empresas pesquisadas uma remunera seus acionistas na forma de JSCP.

Cf. SANTOS, Ariovaldo dos. Quem está pagando juros sobre capital próprio no Brasil? **Revista Contabilidade e Finanças.**, São Paulo, v.18, p.33-44, Junho de 2007. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000300004>. Acesso 26 de dezembro de 2015.

456. A exemplo da inclusão dos JCP na base de cálculo do PIS e da Cofins (REsp 1104184 / RS).

457. RECURSO ESPECIAL N. 1.086.752 - PR.

458. Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

contábil dos juros em conta de ativo diferido quando do pagamento ou creditamento em período antecedente ao início das operações sociais.

Nada obstante, foi efetivamente apenas com a Lei n. 9.249/95 que os juros sobre o capital próprio passaram a atingir um espectro exponencialmente maior de empresas e tornaram-se um instrumento popular de remuneração do capital investido pelos sócios.

A redação do art. 9º, da Lei n. 9.249/95, que traz integralmente o tratamento legal para o pagamento dos juros aos sócios e seus respectivos efeitos tributários, sofreu algumas alterações ao longo dos anos. Logo um ano após sua edição, a Lei n. 9.430/96 tratou de revogar os parágrafos 4, 9 e 10, e acresceu ao parágrafo 1 do referido artigo 9º, a expressão “reserva de lucros”. Posteriormente, a Lei n. 12.973/14 trouxe adaptações necessárias à nova estrutura contábil de contas de capital, resultando, assim, na seguinte redação vigente em março de 2015⁴⁵⁹:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no §4º;

§5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o [art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987](#), o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o §2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o [art. 202 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), sem prejuízo do disposto no §2º.

459. Não se ignoram as alterações promovidas pela Medida Provisória n. 694/15, contudo, como realizadas em período posterior à data de corte metodológica do presente estudo, optou-se por não incluí-las no artigo.

§8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I - capital social;
- II - reservas de capital;
- III - reservas de lucros;
- IV - ações em tesouraria; e
- V - prejuízos acumulados.

§11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do §8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no [art. 15 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.

Afora as referidas disposições legais, vale também mencionar que o tema em questão foi tratado pela Instrução Normativa SRF n. 11, de 21 de fevereiro de 1996, que em seus artigos 29 a 31⁴⁶⁰ explicitou os efeitos e tratamento tributário do pagamento dos juros sobre capital próprio.

460. Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a

§1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

§2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;
- b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

§3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

- a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou
- b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

§4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o §1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

- a) lucro real, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;
- b) lucro presumido ou arbitrado, serão computados na determinação da base de cálculo do adicional do imposto.

§5º Os juros serão computados nos balanços de suspensão ou redução (art. 10)

§6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.

§7º O imposto de renda incidente na fonte:

- a) no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que

Por sua vez, quanto aos aspectos societários e contábeis, os juros sobre capital próprio foram objeto da Deliberação CVM n. 207, de 13 de dezembro de 1996, que dispôs sobre a forma de contabilização dos juros para as sociedades anônimas de capital aberto.

Nesse aspecto, cabe aqui um parêntese para chamar a atenção ao certo antagonismo dessas duas regras, que fomentou ao longo dos anos os debates na doutrina⁴⁶¹ sobre a natureza jurídica dos JCP. Por um lado, a Instrução Normativa SRF 11/96, determinava em seu artigo 30, parágrafo único, que os JCP pagos deveriam ser registrados em conta de despesa financeira e, a seu turno, a Deliberação CVM n. 207, deixava claro que os juros pagos deveriam ser computados diretamente à conta de Lucros Acumulados,

houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

b) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;

c) no caso de beneficiária sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei n. 2.397, de 1987, poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento de rendimentos a seus sócios;

d) deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.

§8º A pessoa jurídica que exercer a opção de que trata-o.

§1º assumirá o ônus do imposto incidente na fonte sobre os juros.

§9º O valor do imposto será determinado sem o reajuste da respectiva base de cálculo e não será dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

§10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:

a) definitivo, nos casos de beneficiário pessoa física ou jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isentas;

b) como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

§11. Na hipótese da alínea "b" do §anterior, a pessoa jurídica beneficiária deverá registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do imposto de renda na fonte a compensar.

§12. O valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.

Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o §1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

Art. 31. O valor dos juros de que tratam os arts. 29 e 30, inclusive quando incorporados ao capital ou mantidos em reserva destinada a aumento de capital, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

461. Sobre o debate doutrinário acerca da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio é bastante elucidativa a exposição de Luis Eduardo Schoueri em artigo intitulado Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade". In: MOSQUERA, Roberto Quiroga – LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. 3º Vol. São Paulo: Dialética, 2012.

sem afetar o resultado do exercício⁴⁶². Ainda que essa última buscasse em seu item VIII uma tentativa de conciliação entre as duas regras⁴⁶³, é certo que também evidencia o desconforto do órgão regulador no avanço das autoridades fiscais na seara contábil.

Nada obstante, com a mudança do padrão contábil realizado a partir da Lei n. 11.638/07 e a necessidade de adequação da legislação fiscal a esse novo regramento, essa diferença de orientações teve seu fim.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC divulgou em 30 de agosto de 2012 a Interpretação Técnica ICPC 08 (R1), adotada pela maioria dos órgãos reguladores⁴⁶⁴, determinando expressamente que o tratamento contábil dos JCP deveria ser o mesmo concedido aos dividendos obrigatórios⁴⁶⁵. Por sua vez, a Instrução Normativa RFB n. 1.515/14, que dedica uma seção própria aos JCP, deixou de vincular a dedução contábil dos JCP à necessidade do registro contábil em conta de despesa, passando a permitir sua exclusão diretamente na “Parte A”⁴⁶⁶ do LALUR, harmonizando-se, assim, com a regra contábil.

Dessa forma, realizada a descrição da legislação, normas aplicáveis e delimitada a controvérsia a que se dedica o presente trabalho, passaremos a seguir a sintetizar as decisões identificadas.

462. I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.

463. VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.

464. CVM - Deliberação n. 683/12, CFC - Resolução n. 1.398/12, ITG 08, SUSEP - Circular n. 483/14 Anexo IV, ANEEL - Resolução Normativa 605/14 Manual, ANTT - Resolução 3.847 e 3.848/12 Manual.

465. 10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório.

466. Art. 28 (...)

§6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do Lalur, desde que não registrado como despesa.

(...)

§10. Para efeitos do disposto no caput, considera-se creditado individualizadamente o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a destinação, na escrituração contábil da pessoa jurídica, for registrada em contrapartida a conta de passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual, no ano-calendário da sua apuração.

2. Acórdãos analisados

2.1. Primeiro Conselho de Contribuintes

Esta seção tem por objetivo tratar de acórdãos proferidos pelo extinto 1º Conselho de Contribuintes⁴⁶⁷ acerca da dedutibilidade, para fins apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), do pagamento de Juros sobre Capital Próprio (“JCP”), cuja apuração se serviu de dados econômicos da pessoa jurídica (patrimônio líquido, notadamente) de anos anteriores ao da respectiva deliberação societária e pagamento aos acionistas.

No entendimento da Fiscalização, citado procedimento seria vedado por lei e por atos regulamentares, pois caracterizaria violação ao princípio de competência, de observância obrigatória na apuração dos citados tributos.

Em pesquisa realizada pelo grupo de trabalho responsável pela redação desse artigo, foram encontrados os acórdãos n. 108-07.641⁴⁶⁸, n. 108-07.651⁴⁶⁹, n. 105-17.258⁴⁷⁰, n. 195-00.023⁴⁷¹, n. 101-96.751⁴⁷², n. 107-08.941⁴⁷³ e n. 103-23.561⁴⁷⁴, cujo conteúdo será sintetizado a seguir.

467. Em linhas gerais, o Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda teve sua competência sucedida pela Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

468. 1º Conselho dos Contribuintes, 8ª Câmara. **Acórdão n. 108-07.641**. Rel.: Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto. Processo n. 10830.005719/2001-15. Recurso n. 134-151. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=10705304>. Acesso em: 22 Jan. 2016.

469. 1º Conselho dos Contribuintes, 8ª Câmara. **Acórdão n. 108-07.651**. Rel.: Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto. Processo n. 10830.005718/2001-62. Recurso n. 134.153. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=10705312>. Acesso em: 22.Jan.2016.

470. 1º Conselho dos Contribuintes, 5ª Câmara. **Acórdão n. 105-17.258**. Rel.: José Carlos Passuello. Processo n. 16327.000226/2006-61. Recurso n. 155.911. Acesso em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=10969703>. Consulta em: 22.Jan.2016.

471. 1º Conselho dos Contribuintes, 5ª Turma Especial. **Acórdão n. 195-00.023**. Rel.: Walter Adolfo Maresch. Processo n. 10950.002491/2006-41. Recurso n. 161.977. Disponível em: http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=10825321>. Acesso em: 22.Jan.2016.

472. 1º Conselho dos Contribuintes, 1ª Câmara. **Acórdão n. 101-96.751**. Rel.: Valmir Sandri. Processo n. 18417.001473/2006-47. Recurso n. 158.410. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=10817034>. Consulta em: 22.Jan.2016.

473. 1º Conselho dos Contribuintes, 7ª Câmara. **Acórdão n. 107-08.941**. Rel.: Natanael Martins. Processo n. 10280.001407/2001-06. Recurso n. 129.356.. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=10801496>. Consulta em: 22.Jan.2016.

474. 1º Conselho dos Contribuintes, 3ª Câmara. **Acórdão n. 103-23.561**. Rel.: Leonardo de Andrade Couto. Processo n. 19740.000258/2007-55. Recurso n. 164.718. Disponível em: <http://www.deciso.es.com.br/v29/index.php?fuseaction=todas.mostra_decisao&id_decisao=10962119>. Acessado em: 22.Jan.2016.

2.1.1. Natureza jurídica dos JCP

Os acórdãos analisados não dão ênfase à discussão sobre a natureza dos JCP, pois, segundo entendimento neles prevalecente, o tema não impactaria a solução do caso. Constatam, em dois julgados, comentários breves sobre o assunto.

No acórdão n. 107-08.941, afirma-se que os JCP seriam dividendos sujeitos a “*regime fiscal especial*”, sendo que a limitação legal de dedutibilidade relativa à TJLP e ao patrimônio líquido do contribuinte seriam relativos tão somente à dedução fiscal.

O acórdão n. 101-96.751 adota o posicionamento de que os JCP seriam remuneração dos acionistas em contrapartida à manutenção de capital aplicado na sociedade. Nesse sentido, tratar-se-iam de “*juros compensatórios*” pela indisponibilidade de recursos dispensada em favor da companhia. A limitação quantitativa, por outro lado, consistiria em condição estabelecida para fins societários, sem a qual não seria possível realizar o respectivo pagamento.

2.1.2. Regime de Competência

As autuações objeto dos acórdãos sob exame contêm invariavelmente acusação fiscal de violação ao princípio de competência em decorrência dos critérios e forma de apuração, pagamento e dedutibilidade dos JCP adotados pelos contribuintes. A única exceção é o acórdão n. 103-23.561, o qual aborda o princípio da competência apenas de forma tangencial, no intuito de recalcular os limites da dedutibilidade.

Examinando o tema, nota-se que os acórdãos ns. 101-96.751 e 107-08.941 asseveraram que o período de competência dos JCP é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito respectivo. Tal circunstância, contudo, não obstará o direito do contribuinte de “*calcular ano a ano o montante do valor de JCP passível de dedução, ou seja, crédito ou pagamento, lançar este montante ou um valor aproximado como despesa financeira e adicionar via Lalur no mesmo momento o valor que não pretende creditar ou pagar, assim levando ao resultado o que somente a ata da reunião deliberativa decide distribuir, armazenando a diferença no Lalur para ser utilizado oportunamente.*” (Acórdão n. 101-96751). O resultado tributário apenas seria impactado no momento (competência) em que houvesse deliberação societária ou crédito dos JCP aos acionistas, pelo respectivo montante, embora os valores remanescentes apurados em cada ano pudessem ser aproveitados em exercícios posteriores (de acordo com ulterior deliberação ou crédito).

O acórdão n. 195-00.023 também assevera que o período de competência para registro contábil (e reflexos fiscais) dos JCP é aquele em que ocorre o pagamento ou crédito respectivo. Esse acórdão diferencia-se dos anteriores apenas pelo fato de entender que os limites de pagamento e dedutibilidade previstos na Lei n. 9.249/1995 devem ser apurados segundo os elementos econômicos do próprio período e não de períodos passados, conforme será abaixo mencionado.

O acórdão n. 105-17.258 não trava discussão específica sobre o regime de competência nas hipóteses de pagamento de JCP, embora atribua tratamento aos “*JCP’s retroativos*” similar à postergação de despesas. Segundo referida decisão, não haveria violação ao regime de competência, pois referida postergação (de despesas)

somente acarretaria antecipação de tributos, salvo casos especiais de manipulação de prejuízos e bases negativas.

Já o acórdão n. 103-23.561 não aborda expressamente o tema, uma vez que a discussão ali contida refere-se aos limites de dedução dos JCP calculados com base nos lucros acumulados e reserva de lucros. Com efeito, discute-se a metodologia de cálculo do limite de dedutibilidade relativo a exercícios anteriores diante da ocorrência de evento societário de incorporação de outra sociedade no curso do exercício em que se determinaria o pagamento de tal remuneração. Assim, em face do questionamento realizado na autuação e das peculiaridades do caso, não houve menção a eventual infração ao regime de competência.

Por fim, quanto aos acórdãos ns. 108-07.641 e 108-07.651, temos que a questão do regime de competência é travada apenas de maneira tangencial. Tais julgados firmam a possibilidade de dedução do lucro real do ano 2000 das quantias de JCP pagas em relação aos anos de 1997 a 2000. Todavia, como a Recorrente havia calculado o montante de JCP a ser pago em 1997 e não abateu este valor dos lucros acumulados, os Conselheiros decidiram apurar novamente os limites de dedução de JCP, o que culminou no deferimento apenas parcial do Recurso Voluntário, asseverando que a dedução posterior é admitida, mas deve ser feita de modo a não gerar qualquer prejuízo ao erário.

2.1.3. Limites ao pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade

Não há convergência entre os julgados analisados a respeito dos limites ao pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade.

Os acórdãos ns. 108-07.641 e 108-07.651 asseveram que a legislação societária e fiscal não vedam o pagamento e a dedução de JCP apurados com base em elementos econômicos de períodos pretéritos. Para fins fiscais, contudo, estabelecem como condição o fato de que tal procedimento não pode trazer o prejuízo ao erário, tal como ocorre nas situações de postergação de despesas. Em verdade, citados acórdãos chegam a equiparar os “JCP retroativos” às hipóteses de postergação de despesas. Desde que o cálculo para pagamento dos JCP reflita as alterações nas contas do patrimônio líquido ano a ano até o presente, a fim de verificar qual o montante seria passível de dedução em cada ano e o aferimento de eventual situação de (des)vantagem do Fisco, admite-se a dedutibilidade de tais valores, ainda que de maneira extemporânea.

Os acórdãos ns. 105-17.258 e 107-08.941, por outro lado, estabelecem que os limites legais previstos na Lei n. 9.249/1995 são estritamente fiscais e devem ser interpretados como de presença obrigatória no ano de crédito ou pagamento. Dessa forma, o contribuinte fica restrito aos limites apurados com base no patrimônio líquido do período em que os JCP foram efetivamente creditados aos acionistas.

Já o acórdão n. 101-96.751 entendeu que não há limitação temporal ao creditamento de JCP em seara tributária, desde que *“respeitados os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP — desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição-, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em*

que se deliberou sua distribuição". Entendeu-se que o limite constante do §1º, do art. 9º da Lei n. 9.249/1995 (existência de lucros ou reserva de lucros) é condição que diz respeito ao pagamento dos JCP e não a sua dedutibilidade. Do ponto de vista tributário, as condições impostas para a dedutibilidade da despesa seriam, *a priori*, **(a)** o pagamento ou crédito de JCP em favor dos acionistas, os quais (pagamento/crédito) determinariam o respectivo período de competência; **(b)** a apuração realizada sobre as contas de patrimônio líquido e limitadas à variação, *pro rata die*, da TJLP, ano a ano, segundo os parâmetros impostos pela legislação vigente no período de competência respectivo (data do crédito ou pagamento dos JCP).

O acórdão n. 103-23.561, por outro lado, trata da possibilidade de inclusão dos lucros do exercício no cálculo relativo aos lucros acumulados/reserva de lucros, bem como aborda o tratamento a ser dado a tais limites quando da ocorrência de operação societária de incorporação de terceiros. No que se refere ao cálculo do limite de dedutibilidade apurado por meio dos lucros acumulado e reserva de lucros, concluiu-se pela impossibilidade de adição dos lucros do próprio exercício a tal metodologia, visto que tal opção adota como base, exclusivamente, os lucros acumulados em períodos anteriores. Caso assim não o fosse, não haveria distinção entre as duas possibilidades de cálculo, o que romperia com a lógica estabelecida pela redação do §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95. Decidiu-se, ainda, que a incorporação de terceiros, ainda que no curso do exercício em que a incorporadora creditará JCP a seus acionistas, é capaz de majorar os limites de dedutibilidade calculados com base em períodos anteriores, visto que a parcela da reserva de lucros e dos lucros acumulados da incorporada deve ser adicionada àquela já existente na incorporadora para fins de obter um dos limites impostos pela lei à dedutibilidade de tal remuneração.

Por fim, o acórdão n. 195-00.023 assevera que os JCP teriam natureza de benefício fiscal, cujo aproveitamento teria certas *"travas"* para *"preservar a capitalização das empresas e impedir a manipulação abusiva para dos resultados para fins de apuração do IRPJ e CSLL"*. Entre essas travas existiria a restrição de apenas creditar ou pagar JCP *"se na data do crédito ou pagamento (o que vier primeiro) forem observados os limites do §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, ou seja condicionado a existência de lucros, antes da dedução dos juros ou lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem creditados ou pagos"*. Por força da aplicação do regime de competência, na compreensão que lhe deu o acórdão, *"estes limites devem ser observados dentro do período de apuração (anual ou trimestral) e na data em que está sendo feito o pagamento ou crédito, sendo destituído de propósito pretender se inferir que tais limites possam considerar resultados ou reservas de lucros de outros períodos de forma acumulada"*. Em suma, a apuração dos JCP deve levar em conta elementos econômicos do período do crédito ou do pagamento, observados os limites dispostos na Lei n. 9.249/1995.

2.2. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - 1ª Câmara e 1ª Turma Especial

Serão analisados os acórdãos proferidos pela 1ª Câmara (1ª e 2ª Turmas) e 1ª Turma Especial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF⁴⁷⁵. Os acórdãos se

475. Acórdãos n. 1101-001.186; 1102-000.934; 1101-000.912 e 1801-001.128.

referem ao pagamento de JCP calculado a partir de contas contábeis encerrados em exercícios anteriores e a consequente possibilidade, ou não, de dedução de parcelas pagas a título de JCP na apuração do IRPJ e da CSLL.

2.2.1. Natureza jurídica dos JCP

No acórdão n. 1101-001.186 é consignado que os JCP representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição de resultado. Como despesa, conceitualmente, os JCP antecedem a apuração do lucro contábil, e o crédito ou pagamento futuro de JCP exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Por sua vez, no acórdão n. 1102-000.934, assevera que a lei fiscal dá aos JCP o tratamento de despesa financeira e, por isso, só podem ser apropriados no período a que competirem. Já o acórdão n. 1801-001.128, da 1ª Turma Especial afirma que o pagamento de JCP recebe tratamento fiscal de despesa financeira, tanto que a IN 11/96 (art. 29) determinou a sua contabilização como despesa financeira da empresa pagadora (portanto, dedutível) e receita financeira da empresa beneficiária (portanto, tributável). Por fim, o acórdão n. 1101-000.912 não trata expressamente da natureza jurídica dos JCP.

2.2.2. Regime de Competência

Os acórdãos da 1ª Câmara, em regra, seguem o seguinte entendimento no que diz respeito ao princípio da competência: se não houve registro contábil nos anos respectivos, a pretensão da contribuinte não encontra respaldo no ordenamento jurídico, pois deixou-se de respeitar as normas que regulamentam a forma de escrituração contábil dos JCP, que determinam a observância do regime de competência para a previsão do pagamento ou creditamento em favor dos sócios; o registro não se trata de mera formalidade, mas exigência que decorre da própria sistemática envolvendo o JCP e a sua dedutibilidade na apuração do lucro real; o art. 29 da IN 41/98 determina a observância do regime de competência para que haja o mínimo de lógica nos registros contábeis.

Por sua vez, o acórdão da 1ª Turma Especial adota o seguinte entendimento: o princípio da competência não contraria a tese de apuração acumulada de JCP, considerando-se que o momento no qual a despesa se reputa devida é o momento da deliberação dos sócios ou acionistas; se o pagamento de JCP tem tratamento fiscal de despesa financeira, tal despesa, em observância ao regime de competência, só deve ser imputada aos seus resultados no momento em que a sociedade se obrigar a pagar os juros.

2.2.3. Limites ao pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade

Os acórdãos da 1ª Câmara entendem que quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação *pro rata die* da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está-se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real. Da mesma forma, que não seria

razoável entender que a lei permitiu implicitamente a dedução de uma despesa calculada com base no patrimônio de períodos anteriores, pois seria o mesmo que admitir, por exemplo, a dedução de juros sobre um empréstimo relativos ao ano-calendário anterior, haja vista que a dedução de JCP é benefício fiscal e, por isso, a interpretação dos dispositivos correspondentes deve ser literal.

Por fim, o acórdão da 1ª Turma Especial afirma, em contraponto, que não tem amparo legal estabelecer como condição para a dedução dos JCP que o seu pagamento seja efetuado em cada ano-calendário, cujo valor das contas do patrimônio líquido foi tomado como base para seu cálculo.

2.3. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 2ª Câmara

Os acórdãos⁴⁷⁶ tratam de juros sobre capital próprio (JCP), a base para seu cálculo, sua natureza jurídica, dedutibilidade e limites para o pagamento.

As autuações, em geral, se referem ao pagamento de JCP calculado com relação ao patrimônio líquido de anos-calendário anteriores e a consequente possibilidade, ou não, de dedução de parcelas pagas a título de JCP na apuração do IRPJ e da CSLL. No entendimento da fiscalização, não caberia o pagamento destes juros quando calculados sobre o patrimônio de anos já passados, posto que se deveria respeitar o princípio da competência.

2.3.1. Natureza jurídica dos JCP

Quanto à natureza jurídica dos juros sobre capital próprio, as decisões não são todas convergentes. Identificamos dois posicionamentos nos acórdãos ora analisados. O primeiro delas, veiculado pelo acórdão n. 1302-001.065, defendeu que os JCP se identificam com os lucros distribuídos. Por força da necessidade de deliberação da Assembleia Geral Extraordinária para que haja pagamento, o consequente reconhecimento da natureza equiparada à distribuição de lucros ensejaria, como resultado, a possibilidade do pagamento relativo ao capital empregado em anos anteriores.

Outro posicionamento caminhou por considerar que os juros sobre capital próprio têm natureza de despesa financeira. Conforme os acórdãos n. 1101-000.912 e 1202-000.857, não haveria dedutibilidade das despesas incorridas em anos anteriores, por conta da necessidade de escrituração ano a ano nos períodos de referência.

2.3.2. Limites ao pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade

Nesse ponto, analisamos os acórdãos em relação aos principais limites para que seu pagamento seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja em face do artigo 29 da IN SRF n. 11/96, seja em face do artigo 9º da Lei n. 9.249/95. Sobre este aspecto, discute-se se a possibilidade de pagamento de JCP condicionada à existência de lucros acumulados que representem valor igual ou maior ao dobro daquele dos juros a serem

476. Acórdãos 1301-001.253, 1302-001.065, 1102-000.934, 1101-000.912 e 1202-000.857.

pagos implica, por decorrência, o reconhecimento de que não haveria vedação ao pagamento dos juros extemporâneos, desde que cumprido tal requisito legal.

Particularmente o acórdão n. 1302-001.065 trouxe posicionamento peculiar nesse sentido, pois identifica a ausência de vedação legal para o pagamento referente a anos anteriores, desde que o requisito do artigo 9º, §1º, da Lei n. 9.249/95 (existência de lucros acumulados) fosse atendido também quanto aos períodos com relação aos quais os JCP foram calculados e pagos.

Já o acórdão n. 1102-000.934 apresenta posicionamento divergente, postulando a impossibilidade de dedução de despesa com base em anos anteriores, traçando um paralelo com a impossibilidade de se deduzirem juros calculados sobre empréstimo de ano anterior. A despesa, portanto, só poderia ser calculada com relação ao exercício de seu surgimento. O acórdão n. acrescenta, ainda, que a própria forma de cálculo leva à conclusão de que a despesa deveria observar o ano em que poderiam ser pagos os JCP, conforme trecho do voto condutor: *“quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está-se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real”*. Nesse mesmo sentido é o acórdão n. 1301-001.253.

Com a mesma conclusão, o tratamento de despesa financeira dado aos JCP pelo acórdão n. 1101-000.912 acarreta a consequência da necessidade de escrituração em cada período. A inexistência de registro contábil obstará a apropriação da despesa e sua dedução, já que não é possível lançar despesa que já deveria ter sido computada nos registros anteriores.

2.3.3. Regime de competência

Sob o princípio da competência, a maior parte das decisões entendeu que, por se tratar de regra que determina a apropriação da despesa conforme o exercício em que surgiu ou em que o capital foi investido, impede o pagamento ou a dedução extemporânea dos JCP.

No entanto, digno de nota, por divergente, o entendimento do acórdão n. 1102-000.934. De acordo com referida decisão, o impedimento para o pagamento de juros sobre o capital próprio, calculados sobre posições do patrimônio líquido de anos-calendários anteriores, não se fundamenta no princípio da competência. Isso porque a despesa ocorreria, por competência, a partir da deliberação da Assembleia Geral Extraordinária pela distribuição dos juros, sendo esse o evento que gera a necessidade de contabilização. Contudo, não foi permitido que se adotasse, como despesa dedutível, o montante correspondente à base de cálculo de períodos anteriores, sob a justificativa de que não se observou um limite imposto pela existência de lucros acumulados, uma vez que os juros excediam os lucros acumulados do ano em que se determinou o pagamento.

Ainda, no que tange ao princípio da competência, o acórdão n. 1302-001.065, ao admitir a despesa e o pagamento de juros sobre o capital próprio relativo a anos anteriores, desde que atendido, cumulativamente, a existência de lucros acumulados no ano em que determinado o pagamento e de lucro acumulado em relação aos

períodos aos quais os juros sobre o capital próprio foram calculados, adotou a seguinte fundamentação, que vale ser transcrita:

“No entanto, tal conclusão levaria ao absurdo, pois, desde que respeitado o limite de 50% do lucro do ano em que há o pagamento (já que prevalece o maior dos limites impostos pelo §1º), o contribuinte poderia pagar os JCP de períodos anteriores, ainda que em tais períodos não preenchesse as condições impostas pelo §1º. Ou seja, se um contribuinte não teve lucros nos anos anteriores, poderia distribuir JCP relativos a esses anos (anteriores), já que só teria que observar o limite de 50% do lucro do ano (posterior) em que está efetuando o pagamento ou crédito? Isso fere a razoabilidade, já que o auferimento de lucros em ano posterior não poderia modificar a situação de ano pretérito impeditiva de pagamento de JCP”.

2.4. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 3ª Câmara

Foram analisados os acórdãos da Terceira Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, num total de sete.

Na sua maioria, o voto que prevaleceu foi da lavra do Conselheiro Waldir Veiga Rocha, ora como relator, ora como redator do voto vencedor.

2.4.1. Natureza jurídica dos JCP

Nos acórdãos 1301-001.118, 1301-001.561, 1302-001.636, 1302-00.465, 1302-00.044: É uma faculdade. Não correspondem a um direito subjetivo inerente à condição de sócio. Nos dois últimos (AC 1302-00.465, 1302-00.044), se consignou também que o pagamento extemporâneo não possui a natureza jurídica de postergação de despesas.

AC 1302-001.065: JCP é despesa financeira para quem paga e receita financeira para quem recebe. No entanto, possuem também a natureza de lucros distribuídos, pois remuneram o capital dos sócios.

AC 1301-001.253: esse acórdão é bem singelo e foi o que proferiu, juntamente com o anterior (AC 1302-001.065), o enunciado mais rigoroso contra o contribuinte. Aduz que os JCP se tratam de uma faculdade. Assim, a despesa deve ser reconhecida por ocasião da remuneração do capital, não podendo mais ser feito em períodos posteriores.

2.4.2. Limites para pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade

1302-00.465, 1301-001.561: os limites devem ser aferidos em relação ao período do pagamento/crédito do JCP. Por outros termos, a observância dos limites de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada ao resultado.

1302-00.044: apesar de expressamente permitir o pagamento do crédito extemporâneo (chamado “distribuição cumulativa”), os limites são aqueles aferidos em relação aos elementos existentes do ano-calendário em que se deliberou o pagamento/crédito.

1302-001.065: os limites devem ser aferidos em relação ao período do pagamento/crédito do JCP.

1301-001.253: esse acórdão é bem singelo. Os limites devem ser aferidos em relação ao período do pagamento/crédito do JCP.

Em suma, todos os acórdãos analisados aduziram que os limites são aferidos em relação aos elementos do PL do ano do pagamento/crédito e não nos anos relativos à apuração dos JCP extemporâneos. No que se refere aos limites, são todos idênticos, portanto.

Só se diferenciam apenas quanto à possibilidade de pagamento do JCP extemporâneo. Os AC 1302-001.065 e 1301-001.253 possuem posição mais rigorosa, pois além de restringir a aferição dos limites em relação aos elementos do ano-calendário do pagamento, afirmam que os JCP extemporâneos não podem ser mais deduzidos.

2.4.3. Regime de competência

No AC 1302-00.465, se aduz que o regime de competência se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, isto é, no momento em que a despesa efetivamente é incorrida.

No AC 1302-00.044, 1301-001.561, afirma-se que, pelo regime de competência, é permitida a distribuição cumulativa (dos períodos anteriores), mas os limites devem ser aferidos em relação aos elementos do período do pagamento/crédito, ou seja, do período em que a despesa foi reconhecida.

O AC 1301-001.118 traz o argumento de que se os JCP são apurados, mas não contabilizados, não se pode dizer, pelo regime de competência, que a despesa se refere ao período da dita apuração.

Os AC 1302-001.065 e 1301-001.253, diferentemente dos anteriores, não permitem o pagamento extemporâneo (só reconhecem a variação da TJLP do próprio ano do pagamento). O último (AC 1301-001.253) afirma que os JCP seriam uma faculdade a ser exercida no período de remuneração do capital.

2.4.4. Instrução normativa n. 11/96

Nos AC 1302-00.465, 1302-00.044, 1301-001.118, 1301-001.561, afirma-se que a IN prevê o regime de competência. Está calcada no art. 6 do DL 1.598/77 e, portanto, não padece de ilegalidade.

2.5. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 4ª Câmara

Da análise dos acórdãos da 4ª Câmara⁴⁷⁷ que tratam de Juros sobre Capital Próprio (JCP), pode-se inferir a similaridade dos acórdãos nos seguintes aspectos:

477. Acórdãos n. 1401-000.901, 1402-001.489, 1402-001.250, 1401-00.348, 1401-000.734 e 1402-001.178.

Os casos possuem como pano de fundo, basicamente, a possibilidade de pagamentos de JCP retroativos e o correspondente aproveitamento fiscal dessas despesas. A dedução pelas pessoas jurídicas de despesas com JCP das bases de cálculo do IRPJ e CSL ocorre com base nos limites estabelecidos no texto legal, que são calculados a partir das contas de patrimônio líquido.

Na visão dos contribuintes, uma vez cumpridos os requisitos de limite da taxa de juros e do montante a ser creditado ou pago, pode-se aproveitar as despesas de JCP, inclusive as calculadas com base nas contas de patrimônio líquido de outros períodos, tendo em vista que a legislação não estabelece qualquer limite temporal para o seu pagamento, bem como para o seu respectivo aproveitamento fiscal. Entretanto, para as autoridades fiscais, o JCP somente poderia ser deduzido no ano-calendário em que foi gerada a despesa, em observância ao princípio da competência.

2.5.1. Natureza jurídica dos JCP

Em relação à sua natureza jurídica, quatro dos seis acórdãos analisados (Ac. 1402-001.489, 1401-00.348, 1401-000.734 e 1402-001.178) tratam o JCP em seus votos vencedores como despesa financeira, havendo, inclusive, equiparação em um dos acórdãos⁴⁷⁸ do tratamento fiscal dado ao JCP com o dispensado aos Juros sobre capital de terceiros. A fundamentação para este enquadramento se encontra no art. 9º da Lei n.º 9.249/95.

No que tange aos demais acórdãos, estes se limitam a dizer que i) o JCP não possui natureza jurídica de dividendos (Ac. 1401-000.901) e ii) comparam o JCP a juros compensatórios (Ac. 1402-001.250), tendo em vista a indisponibilidade de recurso em favor da companhia.

2.5.2. Limites para pagamento de JCP aos acionistas e a sua dedutibilidade

Os votos vencedores dos acórdãos n. 1401-000.901 e 1402-001.178 resumem que não há limitação na legislação societária ou civil para a assembleia deliberar o pagamento de JCP em relação a períodos anteriores, havendo, inclusive, no último acórdão, remissão a parecer de Ricardo Mariz de Oliveira.

Os acórdãos n. 1401-000.734 e 1402-001.489 expõem que há limites na Lei n.º 9.249/95 para que o pagamento da JCP seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL, quais sejam: i) o limite da taxa de juros e ii) o montante a ser creditado ou pago. Ademais, estes limites devem ser observados no ano da deliberação pelo crédito ou pagamento e não "a cada ano", pois a despesa é incorrida no ano da deliberação.

O acórdão n. 1402-001.250 firma o entendimento de que não há limite temporal, devendo-se observar os critérios e limites para fins de dedutibilidade do ano em que foi realizada a deliberação para pagamento. Outrossim, deve-se perquirir se houve a efetiva comprovação de que havia JCP a serem pagos nos anos anteriores.

Por último, o acórdão n. 1401-00.348, único deste rol analisado em que foi negado provimento ao Recurso Voluntário, prediz que tanto o art. 29 da IN SRF 93/97, quanto

478. Ac. 1402-001.178.

o §3º do art. 29 da IN SRF n. 11/96, não permitem a comunicação dos lucros que haviam sido acumulados em exercícios anteriores com o lucro apurado no período. Alude o referido acórdão que o entendimento, aliás, não extrapola os limites do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, considerando claro que o montante de juros dedutível para fins de IRPJ e CSL se limita ao maior dos seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros ou 50% da soma dos lucros acumulados e reservas de lucros.

2.5.3. Regime de competência

Sobre este ponto, a maioria dos acórdãos analisados considerou que a despesa é incorrida no momento da **deliberação** da assembleia pelo crédito ou pagamento do JCP, independentemente do recebimento ou pagamento, nos termos do art. 9º da Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993:

“As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.”

No entanto, posição divergente é trazida pelo acórdão n. 1402-001.489, que considera a despesa incorrida no ano do crédito ou **pagamento** do JCP. A fundamentação da posição é assim transcrita:

“Assim, para o caso concreto, como somente no ano-calendário de 2007 teria se materializado o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios dos juros sobre o capital próprio, não se pode reconhecer como dedutíveis valores que não foram pagos ou creditados em períodos anteriores, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2007 e nos limites legalmente estabelecidos para aquele período.”

2.5.4. Instrução normativa n. 11/96

Quanto à argumentação relacionada com a IN n. 11/96, a maioria dos acórdãos a utilizam para reforçar a tese a respeito da obrigatoriedade de observância do regime de competência. Nestes acórdãos, a previsão da IN significa apenas que a despesa de JCP deve ser reconhecida no período em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento é que nasce a obrigação a eles relativa.

O Acórdão n. 1401-000.901 não faz menção à IN. Já o acórdão n. 1402-001.489 apenas afirma que ela possui fundamento de validade no art. 6 do Decreto n. 70.235/77, não sendo, portanto, ilegal.

3. Conclusões

A partir da pesquisa empreendida e da análise dos 29 acórdãos identificados, é possível alcançar as seguintes conclusões:

- 20 dos acórdãos identificados entenderam não ser possível deduzir em determinado período de apuração as despesas de Juros sobre o Capital Próprio calculadas a partir de saldos de contas patrimoniais contábeis existentes em períodos de apuração anteriores ao da deliberação para pagamento ou crédito

dos JCP. Por outro lado, 9 dos acórdãos identificados entenderam que a dedução dessas despesas era legítima;

- Dentre os acórdãos desfavoráveis à dedução, há decisões do antigo Conselho de Contribuintes (1ª e 5ª Câmaras) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (1ª, 2ª, 3ª, 4ª e 5ª Câmaras). Dentre os acórdãos favoráveis à dedução, também há acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes (1ª, 7ª e 8ª Câmara) e do CARF (2ª e 4ª Câmara e 1ª Turma Especial);
- No que diz respeito aos fundamentos das decisões desfavoráveis à dedução, parte substancial desses acórdãos apontam o descumprimento do princípio da competência como a principal razão para a glosa das despesas correspondentes aos juros calculados com base em saldos contábeis de períodos anteriores, pois entendem que se tratam de despesas de anos anteriores. Outra parcela substancial desses acórdãos entende que não há lesão ao princípio da competência, pois a despesa deve ser reconhecida no período de apuração em que há a deliberação para o pagamento ou crédito dos JCP, contudo, afirma que os limites para o cálculo dos JCP devem ser os saldos das contas patrimoniais existentes no momento da deliberação pelo seu pagamento ou crédito e, dessa forma, não seria possível calculá-los em relação aos saldos existentes em períodos anteriores. A totalidade dos acórdãos desfavoráveis apontam ou assumem que os JCP possuem natureza jurídica de despesa financeira e, por sua vez, entendem que a Instrução Normativa SRF n. 11/96 não viola qualquer preceito legal, embora essas duas questões não sejam relevantes para as decisões finais.
- Já os acórdãos favoráveis à possibilidade de dedução dos Juros sobre Capital Próprio extemporâneos entendem que o princípio da competência é observado, na medida em que a despesa correspondente aos JCP compete ao período de apuração em que é deliberado o pagamento ou crédito aos sócios e, tanto a legislação societária, como a fiscal, não trariam qualquer limitação ao cálculo dos JCP a partir dos saldos contábeis de exercícios anteriores. Dentre esses acórdãos, alguns mencionam a necessidade do procedimento não trazer prejuízos ao erário, do que se pode depreender tratar-se de menção à necessidade de observar-se os mesmos efeitos tributários que ocorreriam se a deliberação para pagamento ou crédito ocorresse em períodos anteriores, não há, contudo, maiores aprofundamentos quanto às eventuais mutações dos saldos contábeis e os efeitos correspondentes nos limites legais para pagamentos dos JCP nessa hipótese. Tanto a natureza jurídica dos JCP, como as disposições da Instrução Normativa SRF n. 11/96, não são fatores relevantes na fundamentação dessas decisões.

STOCK OPTION PLANS

AUTORES

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (COORDENADOR)

CAROLINA W. LANDIM

MAURÍCIO PEREIRA FARO

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA

THAIS ROMERO VEIGA

1. Introdução e contexto da pesquisa

Os planos de opção de compra de ações (ou *stock option plans*) têm sido amplamente adotados visando à retenção de talentos, assegurando a dirigentes e prestadores de serviços o direito de comprar ações da companhia contratante (e, por vezes, de outra empresa do mesmo grupo econômico), após um período de carência e o adimplemento de condições fixadas previamente, mediante pagamento do preço estabelecido no momento da oferta do plano.

Embora exista registro de que os planos de stock option passaram a ser concedidos pelos empregadores brasileiros aos seus dirigentes e prestadores de serviços com ou sem vínculo empregatício entre 1980 e 1990⁴⁷⁹, constatamos que essa matéria passou a ser objeto de autuações fiscais tão somente a partir de 2011 e de julgamentos realizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) a partir de 2013.

No CARF, os julgamentos realizados giram em torno da natureza jurídica do *stock option*, isto é, se, no caso concreto, o plano instituído com fundamento no art. 168, §3º da Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76)⁴⁸⁰ tem natureza mercantil ou verdadeira natureza remuneratória, hipótese em que os ganhos se submetem à incidência das contribuições previdenciárias e do IRRF.

Nesse contexto, foram identificados e analisados neste trabalho quinze⁴⁸¹ acórdãos proferidos pela Segunda Seção do CARF sobre o tema, em sessões de julgamento realizadas entre 18/06/2013 e 11/02/2015. A matéria não foi julgada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) até março de 2015.

Registramos que, para a pesquisa de acórdãos, foram utilizadas as palavras-chave “stock”, “option”, “opção”, “compra”, “ações” e “contribuições”. A busca abrangeu acórdãos publicados no período de 01/01/1990 até 27/01/2016.

No final deste relatório, transcrevemos uma tabela completa, com todos os critérios pesquisados e resumida de acordo com os resultados dos julgamentos.

479. Cf. voto proferido pelo conselheiro relator Natanael Vieira dos Santos no Acórdão 2301-004.282, de 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 20/01/2015.

480. “Art. 168 (...) §3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembléia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.”

481. Registramos que parte dos acórdãos identificados envolve o mesmo contribuinte e autuações fiscais semelhantes, relativas apenas a competências diferentes, de modo que as decisões proferidas foram idênticas no que tange à natureza remuneratória ou não dos planos de stock option estabelecidos no caso concreto.

2. Natureza jurídica dos *stock option plans*

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado
2401-003.044	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Igor Araújo Soares (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Carolina Wanderley Landim (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2401-003.045	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Igor Araújo Soares (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Carolina Wanderley Landim (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2301-003.597	COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO	20-jun-13	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Bernadete de Oliveira Barros (F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Mauro José Silva (F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Adriano Gonzales Silvério (relator - C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Damião Cordeiro de Moraes (C)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2301-004.137	ANHANGUERA EDUCACIONAL	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
	PARTICIPAÇÕES S/A			Mauro José Silva (F)	VNI
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Wilson Antonio de Souza Corrêa (relator - C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Adriano Gonzales Silvério (C)	Diligência
				Leo Meirelles do Amaral (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
2301-004.138	ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S/A	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Mauro José Silva (F)	Declaração de voto não consta do acórdão formalizado
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Adriano Gonzales Silvério (relator - C)	Diligência
				Wilson Antonio de Souza Corrêa (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Leo Meirelles do Amaral (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
2803-03.815	SADIA S.A.	5-nov-14	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima (presidente - F)	VNI
				Eduardo de Oliveira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Oséas Coimbra Júnior (F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Gustavo Vettorato (relator - C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Ricardo Magaldi Messetti (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Amílcar Barca Teixeira Júnior (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2302-003.536	GAFISA S/A	3-dez-14	3ª C / 2ª TO	Liège Lacroix Thomasi (presidente - F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Arlindo da Costa e Silva (relator - F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				André Luís Mársico Lombardi (F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Juliana Campos de Carvalho Cruz (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Leo Meirelles do Amaral (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Leonardo Henrique Pires Lopes (C)	Relator acompanhado pelas conclusões
2301-004.282	POP INTERNET LTDA.	20-jan-15	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Cleber Alex Friess (F)	Natureza remuneratória. Caso concreto: remuneratória
				Natanael Vieira dos Santos (relator - C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Adriano Gonzales Silvério (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2402-004.480	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Thiago Taborda Simões (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
2402-004.481	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Nereu Miguel Ribeiro	Natureza mercantil. Caso

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Domingues (C)	concreto: remuneratória
				Thiago Taborda Simões (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
2201-002.685	UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	11-fev-15	2ª C / 1ª TO	Maria Helena Cotta Cardozo (presidente - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Eduardo Tadeu Farah (relator - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Francisco Marconi de Oliveira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				German Alejandro San Martín Fernández (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Gustavo Lian Haddad (C)	Impedimento
				Nathalia Mesquita Ceia (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2401-003.888	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Carolina Wanderley Landim (relatora - C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Igor Araújo Soares (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2401-003.889	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Carolina Wanderley Landim (relatora - C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Igor Araújo Soares (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
2401-003.890	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Carolina Wanderley Landim (relatora - C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Igor Araújo Soares (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória
				Carolina Wanderley Landim (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Igor Araújo Soares (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões

Em doze dos quinze acórdãos analisados foi adotado no voto vencedor o entendimento de que os *stock option plans* são, em sua essência, típicos contratos de natureza mercantil, notadamente porque o beneficiário assume o risco de não obter ganho ou, até mesmo, perder recursos com a futura venda das ações.

Nesses casos, conforme se verá adiante, o resultado de julgamento varia conforme as características presentes nos planos e que podem provocar o desvirtuamento dessa natureza jurídica, tornando a verba remuneração indireta, passível de tributação.

Nos outros três acórdãos, o voto vencedor foi no sentido de que os *stock option plans* têm natureza remuneratória, especialmente por serem ofertados apenas a dirigentes, empregados e prestadores de serviços sem vínculo empregatício, e não disponibilizados no mercado.

O voto vencedor proferido pelo conselheiro Arlindo da Costa e Silva no acórdão n. 2302-003.536, aprovado por maioria pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segundaª Seção, adotou a linha de que os *stock option plans* que são concedidos pelas

empresas exclusivamente a seus trabalhadores não possuem natureza mercantil, mas tão somente aqueles oferecidos indistintamente no mercado, ou nas mesmas condições em que negociados no mercado.

Levando em conta que os planos instituídos nos moldes do art. 168 da Lei das Sociedades Anônimas visam beneficiar apenas os administradores, empregados ou demais pessoas físicas que prestem serviços à pessoa jurídica e, como tal, possuem regras próprias que os diferenciam das opções ofertadas no mercado, a conclusão que se extrai do acórdão é de que tais planos terão sempre natureza remuneratória, e não mercantil.

Em declaração de voto apresentada, a conselheira Juliana Carvalho Cruz manifestou-se no sentido de que a incidência ou não da contribuição previdenciária dependeria da análise da relação risco *versus* vínculo trabalhista, questão que será analisada no tópico seguinte: quanto maior o risco, mais próximo se estará de uma operação mercantil. Quanto menor o risco, maior a proximidade do vínculo de trabalho. No caso, a conselheira concluiu pela natureza mercantil e deu provimento ao recurso.

De modo similar à posição adotada pelo conselheiro Arlindo da Costa e Silva, os votos vencedores proferidos pelo conselheiro Marcelo Oliveira nos acórdãos n. 2301-004.282 e 2301-003.597, ambos aprovados pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção por voto de qualidade, embora tenham pontuado que as opções de compra de ação são operações financeiras que possuem como características essenciais o risco e a incerteza, concluíram pela natureza remuneratória dos planos analisados, dentre outros motivos, pelo fato de as empresas outorgantes terem limitado o público participante aos segurados empregados e contribuintes individuais e, ou, por exigirem período de maturação para o exercício da opção (*vesting*, conceito que será analisado no próximo tópico), características que também são típicas dos chamados *employee stock option plans*.

Apesar de o elemento risco ter sido objeto de análise nesses casos, as características acima pontuadas vinculariam trabalho ao benefício, retirando dos planos a condição de operação financeira não sujeita à incidência das contribuições previdenciárias. Em sentido contrário, os votos vencidos proferidos, respectivamente, pelos conselheiros Natanael Vieira dos Santos e Adriano Gonzales Silvério, afastaram a natureza remuneratória dos planos analisados.

Para o conselheiro Natanael Vieira dos Santos, o *stock option* é mera expectativa de direito, pois o beneficiário não contrai automaticamente o direito de comprar ações de sua empregadora. Mesmo adquirindo as ações, a remuneração não é certa. A inexistência de garantia de lucro imediato, bem como a não aferição automática do direito de comprar as ações outorgadas pela companhia afastariam o seu caráter salarial ou remuneratório. A relação contratual seria claramente onerosa, afastando a condição de benefício. Ademais, o conselheiro levou em consideração o posicionamento da Justiça do Trabalho, contrário à natureza remuneratória da verba. O ganho eventual decorrente da valorização das ações adquiridas seria estranho a uma relação contraprestacional.

O conselheiro Adriano Gonzales Silvério, por sua vez, pontuou que, na perspectiva do segurado, as opções de compra de ação não configuram compensação pelo trabalho, pois, mesmo adquirindo as ações por preço diferenciado, ele não deixa de se submeter

aos riscos do negócio, inclusive o de perder o investimento. Não há, portanto, pagamento de valor pelo empregador ao empregado a título de contraprestação por serviços prestados.

No acórdão n. 2301-004.137, de relatoria do conselheiro Wilson Antônio de Souza Corrêa, vencedor por maioria, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção mais uma vez concluiu pela natureza remuneratória do plano analisado. O relator posicionou-se no sentido de que o *stock option plan* é um contrato de natureza mercantil cível ou trabalhista, devendo prevalecer aquela que for mais marcante no contrato. Se há risco no negócio e igualdade tanto na condição de contratar quanto no risco, a natureza é cível. Na falta de uma dessas condições, a natureza é mercantil trabalhista, sujeita à incidência previdenciária.

Na análise do contrato, o relator decidiu pela caracterização de relação mercantil trabalhista, seja por ser a prestação de serviço condição essencial para o exercício das opções, seja por residir o risco unicamente com o trabalhador. O relator apontou que a ausência de risco por parte da empresa fere a relação cível, por ausência de equidade. Esses seriam traços marcantes de subordinação e dependência, característicos de contratos de natureza trabalhista. De se observar, nesse caso, que a avaliação do risco como elemento apto a afastar a natureza remuneratória foi feita sob ótica distinta dos demais casos analisados no CARF.

As decisões proferidas pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção, por sua vez, tanto em processos julgados a favor como contra os contribuintes, consideraram o elemento risco como fator determinante para que o *stock option plan* se afaste da natureza meramente remuneratória.

A conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, em votos proferidos nos acórdãos n. 2401-003.044⁴⁸², 2401-003.891 e 2401-003.890⁴⁸³, manifestou-se no sentido de que, em termos conceituais, as *stock options* configuram mera expectativa de direito do trabalhador⁴⁸⁴, que, embora

possa ter decorrido da prestação de serviços, trata-se, em sua origem conceitual, em regra, de típico contrato mercantil, desde que envolva riscos desde a sua concepção, submetendo o trabalhador, a volatilidade do mercado e a risco que estariam totalmente fora do controle da empresa e do próprio trabalhador⁴⁸⁵.

482. Também foi proferido, na mesma sessão de julgamento e envolvendo o mesmo contribuinte, o acórdão n. 2401-003.045.

483. Também foram proferidos, na mesma sessão de julgamento e envolvendo o mesmo contribuinte, os acórdãos n. 2401-003.888 e 2401-003.889.

484. “Em termos conceituais, no entender desta relatora, a *stock option* é mera expectativa de direito do trabalhador (seja empregado, autônomo ou administrador), consistindo em um regime de opção de compra de ações por preço pré-fixado, concedida pela empresa aos contribuintes individuais ou mesmo empregados, garantindo-lhe a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento (na medida em que o sucesso da empresa implica valorização das ações no mercado), não tendo caráter salarial, sendo apenas um incentivo ao trabalhador após um período pré-determinado ao longo do curso da prestação de serviços (seja no contrato de trabalho, seja em contrato autônomo)”. Acórdão 2401-003.044.

485. Trecho extraído da declaração de voto apresentada no acórdão n. 2401-003.890.

No primeiro caso julgado pela turma, o voto proferido pela conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, contrário ao contribuinte e vencedor por voto de qualidade⁴⁸⁶ quanto ao mérito, pontuou as práticas da empresa recorrente que afastaram o risco do trabalhador (e que serão debatidas no tópico seguinte), desvirtuando a natureza mercantil do contrato⁴⁸⁷.

O voto também afirma que as normas expedidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) e pela Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”) determinando a contabilização dos benefícios concedidos no âmbito de planos de *stock option* como remuneração não conferem natureza salarial à verba, pois a nomenclatura utilizada nas demonstrações financeiras não serviria como fundamento para identificar a natureza do pagamento.

Nas suas conclusões, contudo, o voto da relatora acrescentou que, no caso concreto, o prazo para exercício das opções estabeleceu vinculação do contrato a uma espécie de remuneração indireta⁴⁸⁸, pois o beneficiário deveria estar trabalhando na companhia para poder adquirir as ações, na linha do entendimento esposado pelo conselheiro Marcelo Oliveira, acima mencionado.

O contribuinte obteve vitória parcial no referido processo, pelo fato de o fiscal autuante não ter apontado, para os planos implementados em alguns anos, quais os motivos que o levaram a caracterizar a verba como remuneratória. De acordo com o voto vencedor do conselheiro Elias Sampaio Freire quanto a essa parte do julgado, “cabe à autoridade fiscal o ônus de demonstrar e comprovar que houve desvirtuamento dos referidos planos, a ponto de que venham a ser desnaturados como decorrentes de uma operação mercantil e caracterizados como remuneração indireta”. Disso se denota que a turma afastou a automática natureza remuneratória dos planos de opções de compra de ações.

O segundo caso julgado pela turma também centrou o debate na identificação do elemento risco como fator determinante para caracterização da natureza mercantil do contrato. O acórdão n. 2401-003.890, de relatoria da conselheira Carolina Wanderley Landim, favorável ao contribuinte por maioria, entendeu que o risco a que estava submetido o trabalhador no contrato em questão caracterizava a operação como mercantil, afastando a natureza remuneratória atribuída pela fiscalização.

486. O voto proferido pela conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no acórdão 2401-003.891, embora tenha afastado a autuação por erro na caracterização do momento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fiscal, adentrou na análise da natureza do plano, tendo concluído se tratar de remuneração indireta. O voto segue a mesma linha adotada no acórdão ALL. Além de entender que a empresa afastou o risco do trabalhador, o acórdão acrescenta que o plano estabeleceu metas para o exercício da outorga, o que também afasta a sua natureza meramente mercantil.

487. Os conselheiros Igor Araújo Soares e Carolina Wanderley Landim apresentaram declaração de voto também no sentido de que o elemento risco é essencial para a caracterização da natureza mercantil do contrato. Ambos conselheiros davam provimento ao recurso, por entenderem que não houve desvirtuamento do contrato pela empresa recorrente, estando presente o risco nos casos objeto da autuação.

488. *Idéia de fidelização do prestador do serviço, com a indicação de prazo para o exercício do direito a compra, ou seja, era necessário estar com um vínculo em determinada data, para poder exercer o direito de compra, relacionando diretamente a opção como contrapartida pela prestação de serviços.* (fls. 43 do acórdão 2401-003.044)

Adicionalmente, o voto vencedor expressamente consignou que o fato de as opções serem oferecidas exclusivamente àqueles que prestam serviço à companhia emissora não conduz à automática caracterização de planos dessa natureza como remuneração – em sentido oposto ao quanto decidido nos acórdãos n. 2301-004.282, 2301-003.597 e 2302-003.536, acima comentados. Ainda, afasta o argumento das autoridades fiscais de que trechos de documentos produzidos pela empresa atrelam o termo remuneração aos planos de opções de ações, ao concluir que não é a nomenclatura utilizada que confere natureza jurídica do plano, mas sim suas características essenciais.

É curioso notar que, na mesma data em que proferido o acórdão n. 2401-003.890, a 1ª Turma da 2ª Câmara da Segunda Seção, que julga Imposto de Renda retido na Fonte (“IRRF”), dentre outros tributos, apreciou recurso voluntário interposto pelo mesmo contribuinte contra a autuação reflexa de IRRF sobre o “pagamento” de remuneração através da outorga de opção de compra de ações, tendo adotado entendimento totalmente diverso da 1ª Turma da 4ª Câmara da mesma Seção.

O voto vencedor por maioria do relator do acórdão n. 2201-002.685, conselheiro Eduardo Tadeu Farah, adotou o entendimento de que as outorgas de opção de compra de ações aos empregados e administradores do contribuinte constituem uma contraprestação pelas atividades exercidas, já que foram entregues a título de permanência no vínculo laboral e incentivo profissional. Contrariamente ao posicionamento adotado no acórdão 2401.003.890, o relator respalda também o caráter remuneratório em trechos das informações prestadas pela empresa à SEC - U.S Securities and Exchange Commission, bem como da Deliberação CVM n. 562, que fazem referência aos planos de opção de compra de ações como política de remuneração.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da Segunda Seção também manifestou em uma oportunidade o seu entendimento a respeito da natureza dos planos de *stock option*. No acórdão n. 2402-004.480, o relator Ronaldo de Lima Macedo faz referência ao voto proferido pela conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no sentido de que a concessão da opção de compra de ações é, em regra, típico contrato mercantil, sendo o risco fator determinante na avaliação da natureza mercantil ou remuneratória.

Contudo, analisando o caso concreto, o relator entendeu que houve desvirtuamento da natureza mercantil do plano não apenas pelo afastamento do risco, mas também pelo fato de as opções terem sido ofertadas apenas aos segurados empregados e administradores, além de ter sido fixado prazo para o exercício das opções, situações que estabeleceriam relação de causalidade entre a concessão das opções e a permanência do trabalhador no seu quadro funcional. Ademais, a imposição de condições e limitações pela empresa no contrato descaracterizaria a liberalidade da compra e venda das ações, desvirtuando também sua natureza mercantil.

Por fim, o CARF também se manifestou sobre a natureza jurídica dos planos de *stock option* em julgamento realizado pela 3ª Turma Especial da Segunda Seção. O acórdão n. 2803-03.815, de relatoria do conselheiro Gustavo Vettorato, primeiro caso julgado no Conselho sobre o tema, foi decidido favoravelmente aos contribuintes, por maioria de votos.

O voto vencedor posicionou-se no sentido de que o plano de opção de compra de ações da empresa recorrente não poderia ser considerado remuneração pelo trabalho,

mas sim um negócio de compra e venda de direitos acionários, regulado pelo direito civil. O relator pontuou que o ganho considerado tributável como remuneração não estava atrelado à prestação do serviço, mas sim à cotação de mercado das ações. Ademais, o fato de o plano ser destinado aos prestadores de serviço da empresa não foi considerado pela 3ª Turma Especial como fator que retira a natureza mercantil do plano de *stock option*.

3. Risco como requisito indispensável à caracterização da natureza mercantil do SOP

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado
2401-003.044	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Risco anulado por outorga das opções; aquisição com remuneração variável, ganho na venda de ações e mútuo; e cancelamento de plano
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Risco anulado por outorga das opções; aquisição com remuneração variável, ganho na venda de ações e mútuo; e cancelamento de plano
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Risco anulado por outorga das opções; aquisição com remuneração variável, ganho na venda de ações e mútuo; e cancelamento de plano
				Igor Araújo Soares (C)	Onerosidade do plano
				Carolina Wanderley Landim (C)	Onerosidade do plano
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Onerosidade do plano
2401-003.045	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Risco anulado por outorga das opções; aquisição com remuneração variável, ganho na venda de ações e mútuo; e cancelamento de plano
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Risco anulado por outorga das opções; aquisição com remuneração variável, ganho na venda de ações e mútuo; e cancelamento de plano
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Risco anulado por outorga das opções; aquisição com remuneração variável, ganho na venda de ações e mútuo; e cancelamento de plano
				Igor Araújo Soares (C)	Onerosidade do plano
				Carolina Wanderley Landim (C)	Onerosidade do plano
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Onerosidade do plano
2301-	COSAN S/A INDÚSTRIA E	20-jun-13	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e	Risco anulado pela outorga das opções

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
003.597	COMÉRCIO			redator designado - F)	(gratuidade)
				Bernadete de Oliveira Barros (F)	Risco anulado pela outorga das opções (gratuidade)
				Mauro José Silva (F)	Risco anulado pela outorga das opções (gratuidade)
				Adriano Gonzales Silvério (relator - C)	N/A
				Damião Cordeiro de Moraes (C)	N/A
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	N/A
2803-03.815	SADIA S.A.	5-nov-14	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima (presidente - F)	VNI
				Eduardo de Oliveira (F)	Há risco quando o preço de exercício corresponde ao valor de mercado
				Oséas Coimbra Júnior (F)	N/A
				Gustavo Vettorato (relator - C)	Há risco quando o preço de exercício corresponde ao valor de mercado
				Amílcar Barca Teixeira Júnior (C)	Há risco quando o preço de exercício corresponde ao valor de mercado
				Ricardo Magaldi Messetti (C)	Há risco quando o preço de exercício corresponde ao valor de mercado
2302-003.536	GAFISA S/A	3-dez-14	3ª C / 2ª TO	Liège Lacroix Thomasi (presidente - F)	Risco anulado por medidas adotadas pela empresa para assegurar o ganho
				Arlindo da Costa e Silva (relator - F)	Risco anulado por medidas adotadas pela empresa para assegurar o ganho
				André Luís Mársico Lombardi (F)	Risco anulado por medidas adotadas pela empresa para assegurar o ganho
				Juliana Campos de Carvalho Cruz (C)	Desdobramento de ações não anula o risco
				Leo Meirelles do Amaral (C)	VNI
				Leonardo Henrique Pires Lopes (C)	Relator acompanhado pelas conclusões
2301-004.282	POP INTERNET LTDA.	20-jan-15	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	Compensação do preço de exercício com preço de venda da ação afasta o risco
				Cleber Alex Friess (F)	Compensação do preço de exercício com preço de venda da ação afasta o risco

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	Compensação do preço de exercício com preço de venda da ação afasta o risco
				Natanael Vieira dos Santos (relator - C)	Beneficiário assume risco, pois fica sujeito às oscilações do mercado de ações
				Adriano Gonzales Silvério (C)	Beneficiário assume risco, pois fica sujeito às oscilações do mercado de ações
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	Beneficiário assume risco, pois fica sujeito às oscilações do mercado de ações
2402-004.480	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Thiago Taborda Simões (C)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
2402-004.481	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Thiago Taborda Simões (C)	Preço de exercício (R\$6,15 e R\$18,00) incompatível com o valor de mercado (R\$23,51 e R\$40,50) afasta o risco
2201-002.685	UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	11-fev-15	2ª C / 1ª TO	Maria Helena Cotta Cardozo (presidente - F)	Preço de exercício fixo afasta o risco
				Eduardo Tadeu Farah (relator - F)	Preço de exercício fixo afasta o risco
				Francisco Marconi de Oliveira (F)	Preço de exercício fixo afasta o risco
				German Alejandro San Martín Fernández (C)	N/A
				Gustavo Lian Haddad (C)	Impedimento
				Nathalia Mesquita Ceia (C)	N/A
2401-003.888	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (F)	Risco anulado pela outorga das opções (gratuidade)
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Carolina Wanderley Landim (relatora - C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Igor Araújo Soares (C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
2401-003.889	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (F)	Risco anulado pela outorga das opções (gratuidade)
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Carolina Wanderley Landim (relatora - C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Igor Araújo Soares (C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
2401-003.890	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (F)	Risco anulado pela outorga das opções (gratuidade)
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Carolina Wanderley Landim (relatora - C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Igor Araújo Soares (C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Risco não é anulado por outorga das opções e ajustes de preço e quantidade ações
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Preço de exercício fixo (R\$1,00) e incompatível com o valor de mercado (R\$23,06) afasta o risco
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Preço de exercício fixo (R\$1,00) e incompatível com o valor de mercado (R\$23,06) afasta o risco
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Preço de exercício fixo (R\$1,00) e incompatível com o valor de mercado (R\$23,06) afasta o risco
				Carolina Wanderley Landim (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Igor Araújo Soares (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões

Em treze dos quinze acórdãos considerados nesta pesquisa foi analisada pelos conselheiros a existência de risco, que engloba os aspectos dos planos de *stock option* descritos a seguir.

3.1. Onerosidade

Partindo da premissa de que o beneficiário do *stock option plan* deve assumir um risco, isto é, de que deve haver incerteza quanto ao ganho ou perda com a futura venda das ações, há consenso na jurisprudência da Segunda Seção quanto à necessidade de os planos serem onerosos.

Nos acórdãos analisados, a constatação da onerosidade envolveu dois momentos: o primeiro, mencionado em cinco dos quinze acórdãos analisados, diz respeito à exigência de preço para a aquisição das opções, ou seja, no momento da adesão ao plano.

Destacam-se o voto vencedor (por *voto de qualidade*) proferido pelo conselheiro Marcelo Oliveira e a declaração de voto do conselheiro Mauro José Silva no acórdão n. 2301-003.597⁴⁸⁹, nos quais foi ressaltado que a concessão das opções de forma gratuita (i) anula o risco, pois o beneficiário apenas integralizará as ações se o valor de mercado lhe for conveniente após o período de carência, e (ii) desrespeita a praxe do mercado de capitais, em que o direito à aquisição de ações usualmente é vendido.

É em sentido contrário o voto vencedor (*por maioria*⁴⁹⁰) proferido pela conselheira relatora Carolina Wanderley Landim no acórdão n. 2401-003.888⁴⁹¹, no sentido de que “o fato de não ser exigido um valor para aquisição do direito futuro de exercício da opção de compra de ações, por si só, não retira deste o seu caráter oneroso, muito menos o risco atinente a esse tipo de contrato”. Foi ressaltado, nesse voto, que o plano era inequivocamente oneroso, pois, para adquirir as ações, o beneficiário deveria pagar preço de exercício determinado conforme a média dos valores das ações nos pregões da bolsa de valores.

O segundo momento analisado pela jurisprudência diz respeito ao pagamento do preço de exercício das opções. Essa discussão foi identificada em quatro⁴⁹² dos quinze acórdãos analisados.

No acórdão n. 2302-003.536, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção, por maioria de votos⁴⁹³, concluiu pela natureza remuneratória do plano “porque as vantagens econômicas oferecidas aos empregados na aquisição de lotes de ações da empresa”⁴⁹⁴ eram desproporcionais ao efetivo valor de mercado das ações, denotando que o ganho auferido na venda das ações era decorrente, na verdade, do trabalho. Também nesse sentido, a conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira⁴⁹⁵,

489. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 20/06/2013, relator conselheiro Adriano Gonzales Silverio.

490. Houve um voto divergente, da conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera, que apresentou declaração de voto afirmando que a outorga gratuita afasta o risco.

491. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção, sessão de 11/02/2015.

492. No acórdão 2803-03.815, proferido em 05/11/2014 pela 3ª Turma Especial, foi vencedor, por maioria, com apenas um voto divergente, o voto do relator no sentido de que não apresenta natureza salarial plano em que o preço de exercício era definido conforme o valor negociado na bolsa de valores nas três sessões anteriores ao exercício da opção.

493. Dois votos divergentes.

494. Trecho do dispositivo do acórdão.

495. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 11/02/2015.

no acórdão n. 2401-003.891, afirmou inexistir risco porque o plano estabelecia o preço de exercício fixo de R\$1,00 e, segundo informações prestadas pelo contribuinte, o preço de mercado da ação era de R\$23,06.

Ainda quanto à onerosidade, a realização de mútuo entre a companhia (mutuante) e o beneficiário (mutuário) para possibilitar a aquisição das opções e, ou, das ações foi apontada em dois dos quinze acórdãos analisados como elemento que afasta o risco do plano.

Nos acórdãos n. 2401-003.044 e 2401-003.045⁴⁹⁶, a conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira ressaltou, para fundamentar a inexistência de risco, a possibilidade de os valores mutuados serem quitados com (i) até 30% de qualquer remuneração variável que o beneficiário viesse a receber ou (ii) 100% do ganho auferido em caso de alienação de quaisquer ações.

Nesse julgamento, o fato de o beneficiário não desembolsar valores para a aquisição das opções foi utilizado pelos conselheiros, por voto de qualidade, como fundamento para a conclusão de que o plano tinha caráter remuneratório.

Em sentido contrário, destacamos as declarações de voto proferidas nos referidos acórdãos pelos conselheiros Carolina Wanderley Landim e Igor Araújo Soares, no sentido de que o mútuo, por ser oneroso, não afasta o risco da operação. De acordo com tais votos, a aquisição das opções com recursos mutuados aumenta o risco, pois o beneficiário (mutuário) fica não só sujeito às oscilações do preço de venda das ações, como também assume um passivo junto à companhia (mutuante).

3.2. Troca de planos

Também foram julgadas pela Segunda Seção casos em que ocorreu a troca de planos de *stock option* e, ou, a substituição das ações, sendo reduzido o preço de exercício para adequá-lo ao novo valor de mercado, em razão de crises no mercado financeiro. Em dois dos quinze acórdãos os conselheiros concluíram que tais medidas afastam ou reduzem o risco suportado pelo beneficiário.

Tal entendimento decorre do seguinte raciocínio: se a essência dos *stock option plans* consiste no risco, na incerteza, de o valor das ações oscilar em razão das intempéries do mercado, substituir o plano para que os beneficiários não sofram prejuízos denota a intenção da companhia de atribuir ao programa verdadeira natureza remuneratória.

Em declarações de voto proferidas nos acórdãos n. 2401-003.044 e 2401-003.045⁴⁹⁷, os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Igor Araújo Soares discordaram desse entendimento, sobre o fundamento de que os planos não foram totalmente cancelados, tendo sido substituídas apenas as ações ainda não integralizadas, ou seja, os beneficiários que haviam adquirido ações antes da crise sofreram efetivos prejuízos.

496. Os dois acórdãos envolvem o mesmo contribuinte e foram proferidos na sessão de 18/06/2013 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, sob a relatoria da conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

497. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, sessão de 18/06/2013, relatora conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

A mencionada conselheira destacou que, caso não fosse adotada a medida em questão, nenhum beneficiário integralizaria ações após a crise, o que tornaria o plano inócuo. Também foi ressaltado o fato de que, em momentos de crise, é usual a substituição de ações nos planos de stock option ofertados ao mercado, para reajustamento do preço de exercício.

No referido julgamento, o entendimento desfavorável ao contribuinte foi adotado no voto condutor e prevaleceu por voto de qualidade.

Embora essa questão não envolva a substituição de planos, mas apenas a modificação das ações, registramos que, nos acórdãos n. 2401-003.888, 2401-003.889 e 2401-003.890, todos proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento na sessão de 11/02/2015, a conselheira relatora Carolina Wanderley Landim afirmou em seu voto vencedor que, ao contrário do quanto defendido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), os ajustes de preço e, ou, quantidade de ações em decorrência de “desdobramento, grupamento de ações, fusão, incorporação, cisão, dentre outros”, não afastam o risco do plano, pois tais medidas apenas são realizadas para a manutenção das condições pactuadas⁴⁹⁸.

3.3. Vesting period e lock up period

Os prazos (i) de carência (*vesting period*), que consiste no período mínimo estabelecido pelo plano para o exercício das opções, contado a partir da adesão, e (ii) de indisponibilidade das ações (*lock up period*), correspondente ao período mínimo previsto no plano para que o beneficiário, após o exercício das opções, possa vender as ações adquiridas, também foram apontados em alguns dos acórdãos como elementos relevantes para a análise da existência ou não de risco assumido pelo beneficiário.

No acórdão n. 2401-003.888⁴⁹⁹, a conselheira relatora Carolina Wanderley Landim ressaltou que, no caso concreto, (i) o prazo de carência de um ano para o exercício das opções, aliado (ii) ao prazo de dois anos para alienação de 50% das ações adquiridas, são elementos que conferem risco ao plano, pois, após tais períodos, “podem ocorrer situações que levem o preço das ações a valores bastante inferiores aos de exercício”. Esse voto foi vencedor, por maioria, tendo sido cancelada a autuação fiscal.

Nesse mesmo acórdão, a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira apresentou declaração de voto afirmando que o fato de 50% das ações poderem ser vendidas antes do *lock up period* afasta o risco, pois o beneficiário pode escolher o momento mais oportuno para realizar a venda.

No voto condutor dos acórdãos n. 2401-003.044 e 2401-003.045⁵⁰⁰, a possibilidade de alienação de ações antes da completa integralização dos lotes foi considerada um desvirtuamento da natureza mercantil dos planos de *stock option* porque, ao permitir

498. Nesse sentido também se manifestou a conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz em declaração de voto proferida no acórdão n. 2302-003.536, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 03/12/2014.

499. Acórdão n. 2401-003.888, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 11/02/2015.

500. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 18/06/2013, relatora conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

que o beneficiário aliene sua participação acionária em momento mais oportuno, reduz o risco assumido pelo beneficiário. No caso analisado, o beneficiário tinha a faculdade de alienar suas ações após a integralização de 30% de suas obrigações, por intermédio de corretora designada pela companhia, que, após a venda, repassava o valor correspondente a 70% das obrigações diretamente à empresa.

Nas declarações de voto proferidas em tais acórdãos, a conselheira Carolina Wanderley Landim destacou que a possibilidade de alienação, após um período de dois anos contados da adesão ao plano, de lotes de ações que não foram totalmente integralizados, não afastava o risco, pois o ganho do beneficiário ficava sujeito às oscilações sofridas pelo mercado entre as datas de adesão e venda.

Essa questão foi debatida em seis dos quinze acórdãos analisados, tendo o entendimento desfavorável ao contribuinte prevalecido por voto de qualidade nos acórdãos n. 2401-003.044 e 2401-003.045⁵⁰¹ e, por maioria, no acórdão 2201.002.685⁵⁰². Nos acórdãos 2401-003.888, 2401-003.889 e 2401-003.890, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento na sessão de 11/02/2015, o entendimento favorável ao contribuinte, manifestado pela conselheira relatora Carolina Wanderley Landim, prevaleceu por maioria, havendo apenas um voto divergente.

4. Momento da ocorrência do fato gerador e base de cálculo do IRPF e das contribuições previdenciárias nos casos em que o CARF concluiu pela natureza remuneratória do plano

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
2401-003.044	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Igor Araújo Soares (C)	VNI
				Carolina Wanderley Landim (C)	VNI
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	VNI
2401-	ALL - AMÉRICA LATINA	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos

501. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 11/02/2015, relator conselheiro Eduardo Tadeu Farah.

502. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 11/02/2015, conselheiro relator Eduardo Tadeu Farah.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
003.045	LOGÍSTICA S.A.			redator designado - F)	preço de exercício pago
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Igor Araújo Soares (C)	VNI
				Carolina Wanderley Landim (C)	VNI
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	VNI
2302-003.536	GAFISA S/A	3-dez-14	3ª C / 2ª TO	Liège Lacroix Thomasi (presidente - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Arlindo da Costa e Silva (relator - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				André Luís Mársico Lombardi (F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Leo Meirelles do Amaral (C)	Relator acompanhado pelas conclusões
				Leonardo Henrique Pires Lopes (C)	N/A
				Juliana Campos de Carvalho Cruz (C)	N/A
2402-004.480	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	Fato gerador: venda da ação. Base de cálculo: valor de mercado no dia da aquisição da opção menos preço de exercício
				Thiago Taborda Simões (C)	Fato gerador: venda da ação. Base de cálculo: valor de mercado no dia da

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
					aquisição da opção menos preço de exercício
2402-004.481	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	Fato gerador: venda da ação. Base de cálculo: valor de mercado no dia da aquisição da opção menos preço de exercício
				Thiago Taborda Simões (C)	Fato gerador: venda da ação. Base de cálculo: valor de mercado no dia da aquisição da opção menos preço de exercício
2201-002.685	UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	11-fev-15	2ª C / 1ª TO	Maria Helena Cotta Cardozo (presidente - F)	Fato gerador: vencimento da carência. Base de cálculo: preço de mercado no vencimento menos preço de exercício
				Eduardo Tadeu Farah (relator - F)	Fato gerador: vencimento da carência. Base de cálculo: preço de mercado no vencimento menos preço de exercício
				Francisco Marconi de Oliveira (F)	Fato gerador: vencimento da carência. Base de cálculo: preço de mercado no vencimento menos preço de exercício
				German Alejandro San Mantín Fernández (C)	VNI
				Gustavo Lian Haddad (C)	Impedimento
				Nathalia Mesquita Ceia (C)	Fato gerador não ocorre na adesão
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Carolina Wanderley Landim (C)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Igor Araújo Soares (C)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago

Nos acórdãos analisados, foram suscitados os seguintes possíveis fatos geradores do IRPF e da contribuição previdenciária incidentes sobre ganhos auferidos no âmbito de planos de *stock option*: (i) outorga de opções de compras de ações; (ii) encerramento do período de carência para o exercício das opções de compra de ações (*vesting*); (iii) exercício das opções; ou (iv) venda das ações.

Diante dos fatos geradores acima, os acórdãos analisados mencionam as seguintes possíveis bases de cálculo: diferença entre o valor desembolsado pelo beneficiário e valor de mercado das ações na data (i) da outorga das opções de compra das ações; (ii) em que se encerra o período de carência para o exercício das opções de compra de ações (*vesting*); (iii) do exercício das opções de compra das ações; ou (iv) da venda das ações.

O CARF analisou o momento da ocorrência do fato gerador em sete dos quinze acórdãos identificados nesta pesquisa e, em seis desses acórdãos, concluiu que o fato gerador do IRPF e, ou, das contribuições previdenciárias ocorre quando do exercício das opções de compra das ações⁵⁰³.

No acórdão n. 2401-003.891, julgado em 11 de fevereiro de 2015, foi cancelada a autuação fiscal, por unanimidade de votos, em razão da discrepância entre o fato gerador e a base de cálculo adotados pela autoridade fiscal. Isso porque a autoridade fiscal entendeu que o fato gerador das contribuições previdenciárias ocorreria no encerramento do período de carência (*vesting*), ao passo que a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção, seguindo o mesmo entendimento mencionado acima, concluiu pela ocorrência do fato gerador no momento do efetivo exercício do direito de adquirir ações.

Como consequência do entendimento acima, na maioria dos acórdãos em que o CARF concluiu pela natureza remuneratória dos *stock option plans*, a base de cálculo utilizada correspondeu ao valor de mercado das ações no momento do exercício das opções de compra, menos o preço de exercício pago pelo beneficiário.

503. Acórdãos n. 2401-003.0044 e 2401-003.004, proferidos em 18 de junho de 2013 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção; 2301-004.137, proferido em 20 de junho de 2013 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção; 2302-003.536, proferido em 03 de dezembro de 2014 pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção; 2402-004.480 e 2402-004.481, proferidos em 20 de janeiro de 2015 pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento.

Em sentido contrário, destacamos a declaração de voto proferida pelo conselheiro Thiago Taborda Simões no acórdão n. 2402-004.480⁵⁰⁴, de 20/01/2015, afirmando que “o momento da ocorrência do fato imponible é o da apuração do ganho de capital decorrente da venda das ações adquiridas pelo exercício da opção”, pois

apenas com a venda ocorre a disponibilidade econômica do ativo ao contribuinte, momento em que está materializada a base de cálculo. Entender o contrário é admitir um fato gerador potencial, o que não encontra amparo no ordenamento.

Diante das peculiaridades do caso concreto, tal conselheiro afirmou, em sua declaração de voto, que a base de cálculo não corresponde ao “valor de mercado no dia do exercício”, mas sim à “diferença entre o valor de mercado no dia da outorga das opções e o preço de exercício”.

Nesse julgamento, vale mencionar, prevaleceu, por maioria de votos, o entendimento do conselheiro relator Ronaldo de Lima Macedo de que o fato gerador ocorre no momento do exercício do direito de opção de compra de ações.

Também em sentido contrário ao posicionamento majoritário do CARF, no acórdão n. 2201.002.685⁵⁰⁵, por maioria de votos, os conselheiros se manifestaram no sentido de que, para fins de incidência do imposto de renda, o respectivo fato gerador pode ocorrer tanto no momento da disponibilidade econômica do rendimento decorrente de *stock option plans*, quanto de sua disponibilidade jurídica.

Nessa esteira, e considerando que no caso analisado o beneficiário do plano ainda não havia auferido os rendimentos, os conselheiros entenderam que o vencimento do prazo de carência do plano caracterizava a disponibilidade jurídica do beneficiário, ocorrendo, portanto, neste momento, o fato gerador do imposto de renda.

5. Espécie de remuneração em que foram enquadrados os SOP nos acórdãos que concluíram pela natureza remuneratória

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
2401-003.044	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Igor Araújo Soares (C)	VNI
				Carolina Wanderley Landim (C)	VNI
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	VNI

504. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção.

505. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 11/02/2015, conselheiro relator Eduardo Tadeu Farah.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				(C)	
2401-003.045	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Igor Araújo Soares (C)	VNI
				Carolina Wanderley Landim (C)	VNI
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	VNI
2402-004.480	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Thiago Taborda Simões (C)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
2402-004.481	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Thiago Taborda Simões (C)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
2201-002.685	UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS	11-fev-15	2ª C / 1ª TO	Maria Helena Cotta Cardozo (presidente - F)	Remuneração variável
				Eduardo Tadeu Farah (relator - F)	Remuneração variável

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
	S.A.			Francisco Marconi de Oliveira (F)	Remuneração variável
				German Alejandro San Martín Fernández (C)	VNI
				Gustavo Lian Haddad (C)	Impedimento
				Nathalia Mesquita Ceia (C)	VNI
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)
				Carolina Wanderley Landim (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Igor Araújo Soares (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões

Conforme se depreende do acórdão n. 2402-004.480, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 20/01/2015, o tribunal administrativo afastou o caráter mercantil dos planos de *stock option* em razão do desvirtuamento de suas características essenciais, entendendo que foi “instrumento de incentivo para a permanência dos segurados nos quadros funcionais da Recorrente”, afastando ou minimizando riscos atribuídos ao próprio negócio, o que acabou por gerar “um ganho habitual sob a forma de utilidade, o que flagrantemente constitui uma remuneração vinculada ao salário, nos termos do art. 28, incisos I e III, da Lei 8.212/91”⁵⁰⁶.

Nesse mesmo sentido, o acórdão n. 2402-004.481, julgado pela mesma turma e sob a mesma relatoria, considerou que, não tivesse ocorrido o “desvirtuamento da concepção conceitual da ‘stock option’, não se poderia materializar a ocorrência do fato gerador em todos os seus aspectos (material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo), posto que não restaria configurada a remuneração indireta (salário-utilidade)”⁵⁰⁷.

Sobre o tema, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, quando da lavratura do acórdão n. 2201-002.685, entendeu, naquele caso concreto, que o plano de opção de compra de ações representaria, “essencialmente, uma remuneração variável, baseada no estabelecimento de metas relacionadas ao

506. Sessão de 20/01/2015, conselheiro relator Ronaldo de Lima Macedo.

507. Sessão de 20/01/2015, conselheiro relator Ronaldo de Lima Macedo.

desempenho dos empregados e administradores”, consignando ainda que a tradução do termo “remuneração” estaria em consonância com o que dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 10, que trata de Pagamento Baseado em Ações. Ainda segundo o conselheiro relator, Eduardo Tadeu Farah, o direito concedido ao trabalhador, consubstanciado na possibilidade de subscrição de ações por um preço inferior ao de mercado, em contraprestação ao tempo de permanência na empresa e/ou serviço prestado, representaria “uma forma indireta de remuneração”⁵⁰⁸.

6. Necessidade de avaliação acerca da habitualidade do plano

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
2401-003.044	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Igor Araújo Soares (C)	VNI
				Carolina Wanderley Landim (C)	VNI
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	VNI
2401-003.045	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elias Sampaio Freire (presidente e redator designado - F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Igor Araújo Soares (C)	VNI
				Carolina Wanderley Landim (C)	VNI
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	VNI
2301-003.597	COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO	20-jun-13	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	N/A
				Bernadete de Oliveira Barros (F)	N/A

508. Sessão de 11/02/2015, conselheiro relator Eduardo Tadeu Farah.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Mauro José Silva (F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Adriano Gonzales Silvério (relator - C)	N/A
				Damião Cordeiro de Moraes (C)	N/A
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	N/A
2301-004.137	ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S/A	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente - F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Mauro José Silva (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Wilson Antonio de Souza Corrêa (relator - C)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Adriano Gonzales Silvério (C)	Diligência
				Leo Meirelles do Amaral (C)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
2301-004.138	ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S/A	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente - F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Mauro José Silva (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Wilson Antonio de Souza Corrêa (relator - C)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Adriano Gonzales Silvério (C)	Diligência
				Leo Meirelles do Amaral (C)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
2301-004.282	POP INTERNET LTDA.	20-jan-15	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Cleber Alex Friess (F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Natanael Vieira dos Santos (relator - C)	Ganhos em SOP não são habituais/eventuais
				Adriano Gonzales Silvério (C)	Ganhos em SOP não são habituais/eventuais
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	Ganhos em SOP não são habituais/eventuais
2402-004.480	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Thiago Taborda Simões (C)	Fato gerador: venda da ação. Base de cálculo: valor de mercado no dia da aquisição da opção menos preço de exercício
2402-004.481	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Julio Cesar Vieira Gomes (presidente - F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Ronaldo de Lima Macedo (relator - F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Luciana de Souza Espíndola Reis (F)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Lourenço Ferreira do Prado (C)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Nereu Miguel Ribeiro Domingues (C)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto
				Thiago Taborda Simões (C)	Fato gerador: venda da ação. Base de cálculo: valor de mercado no dia da aquisição da opção menos preço de exercício
2201-002.685	UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	11-fev-15	2ª C / 1ª TO	Maria Helena Cotta Cardozo (presidente - F)	Ganho relacionado a evento futuro e incerto é inerente à opção
				Eduardo Tadeu Farah (relator - F)	Ganho relacionado a evento futuro e incerto é inerente à opção
				Francisco Marconi de Oliveira (F)	Ganho relacionado a evento futuro e incerto é inerente à opção

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
				German Alejandro San Martín Fernández (C)	VNI
				Gustavo Lian Haddad (C)	Impedimento
				Nathalia Mesquita Ceia (C)	Fato gerador não ocorre na adesão
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil
				Carolina Wanderley Landim (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Igor Araújo Soares (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões

No que diz respeito à distinção entre a existência de relação de emprego ou mercantil cível, o acórdão n. 2301-004.137, proferido em 10/09/2014 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, consigna ser necessário “que se analise mais que a suficiência do critério de participação integrativa do trabalho na atividade normal do tomador de serviço, sinal distintivo da não-eventualidade”.

Consoante assevera o voto condutor, é “necessária análise percutiente da intensidade da subordinação em seu conceito tradicional, tal como questionar sobre a organização própria do ‘empreendedor/trabalhador’ e, sobretudo, a ingerência não acentuada do tomador na atividade do prestador do trabalho”⁵⁰⁹, não havendo aprofundamento, portanto, quanto à aferição da não-eventualidade dos trabalhos praticados.

Vale dizer que, no acórdão n. 2301-004.138, julgado pela mesma turma e sob a mesma relatoria, a solução da controvérsia submetida ao tribunal administrativo adotou os mesmos fundamentos.

Sobre o tema, também foi encontrado posicionamento da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. No acórdão n. 2301-004.282, de 20/01/2015, o conselheiro relator Natanael Vieira dos Santos, em seu voto vencido,

509. Sessão de 10/09/2014, conselheiro relator Wilson Antonio de Souza Corrêa.

visando a conceituar os planos de *stock option*, ressalta que o texto constitucional e a legislação federal “citam a característica da habitualidade para que haja incidência de contribuição previdenciária”. Em continuidade, o conselheiro afirma que não consegue vislumbrar, “de forma alguma, como caracterizar os eventuais ganhos com *stock option* como sendo habituais, uma vez que a sua eventualidade salta os olhos, seja pelo período de carência para aquisição da ação, seja pela própria incerteza do ganho”⁵¹⁰.

O voto vencedor, proferido pelo conselheiro Marcelo Oliveira, refuta o argumento do contribuinte de que a verba possuiria caráter eventual e não habitual. Após discorrer acerca do significado de cada um dos termos e consignar que “somente os ganhos eventuais (dependentes de acontecimento incerto), desvinculados do salário expressamente, pelo único instrumento hábil para tanto, a Lei, é que estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária”⁵¹¹, afirma que o fato de determinado rendimento ser pago apenas uma vez no ano não afasta o seu caráter remuneratório⁵¹², sendo incabível o argumento da ausência de habitualidade.

A 1ª Turma da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, quando da formalização do acórdão n. 2401-003.891, ainda que tenha dado provimento ao recurso voluntário, assentou que o conceito de habitualidade, para a análise de planos de *stock options*, não se reporta à ideia de pagamentos constantes, “mas, relacionados ao desempenho profissional, afastando-se a ideia de serviço sem qualquer relação de continuidade”. Segundo a conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, para a incidência de contribuições previdenciárias, “o fato determinante é a natureza em si da verba, donde buscamos caracterizar a verba como salarial, ou indenizatória se a mesma vincula-se ao contrato de trabalho”⁵¹³.

Neste mesmo sentido decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 20/01/2015. No caso concreto, o contribuinte, procurando descaracterizar a natureza salarial dos benefícios concedidos por meio dos planos de *stock option*, sustentou que eram pagos por mera liberalidade da empresa e sem habitualidade, consistindo, portanto, em ganhos eventuais.

Consoante se extrai do voto condutor, elaborado pelo conselheiro relator Ronaldo de Lima Macedo, afastou-se o argumento do contribuinte, sob o fundamento de que

a habitualidade (não eventualidade) não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador.

510. Sessão de 20/01/2015, conselheiro relator Natanael Vieira dos Santos – voto vencido.

511. Sessão de 20/01/2015, voto vencedor, proferido pelo conselheiro Marcelo Oliveira.

512. “Por fim, cabe utilizarmos a lógica, pois se caso qualquer rendimento pago uma única vez estivesse fora do campo de incidência da contribuição previdenciária poderíamos ter em uma ano a concessão de um bônus de admissão, no outro de um prêmio, no outro de um 14º salário, no outro de um bônus, no outro de um automóvel, no outro de um imóvel, etc, com todos esses ganhos não sendo tributados, causando prejuízo ao trabalhador (que poderia sofrer diminuição de sua remuneração formalizada), com a consequente diminuição da aposentadoria, como para a Previdência Social, pela redução da base de cálculo, e da arrecadação, responsável pelo pagamento dos benefícios previdenciários.”

513. Sessão de 11/02/2015, conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Ainda segundo o conselheiro relator,

a habitualidade, no presente caso, resta caracterizada em decorrência da própria política de concessão e do período de maturação engendrado pela Recorrente, materializando-se na disponibilidade da compra de ações pelos segurados por valor inferior ao valor de mercado, e, por conseqüência lógica, gerando um ganho no momento do exercício da opção de compra, viabilizado pelo ato de subscrição e integralização das ações⁵¹⁴.

7. Diferenciação de tratamento entre segurados empregados e contribuintes individuais

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
2301-004.282	POP INTERNET LTDA.	20-jan-15	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para segurado empregado/contribuinte individual
				Cleber Alex Friess (F)	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para segurado empregado/contribuinte individual
				Daniel Melo Mendes Bezerra (F)	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para segurado empregado/contribuinte individual
				Natanael Vieira dos Santos (relator - C)	VNI
				Adriano Gonzales Silvério (C)	VNI
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	VNI
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A - BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para segurado empregado/contribuinte individual
				Carlos Henrique de Oliveira (F)	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para segurado empregado/contribuinte individual
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para segurado

514. Sessão de 20/01/2015, conselheiro relator Ronaldo de Lima Macedo.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
					empregado/contribuinte individual
				Carolina Wanderley Landim (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Igor Araújo Soares (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões

A pesquisa relativa à existência de eventuais diferenciações entre casos concretos envolvendo segurados empregados e contribuintes individuais demonstrou que a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, quando da formalização do acórdão n. 2301-004.282, nos termos do voto vencedor do conselheiro Marcelo Oliveira, entendeu que, para que se afira a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores dos planos de *stock option*, é necessário verificar se os benefícios configuram salário de contribuição, o que implica análise dos conceitos de *remuneração* para o segurado empregado e para o contribuinte individual. Embora tenha sido feita essa ressalva, o voto não tratou de forma diferenciada tais categorias de segurados.

Foi no mesmo sentido a conclusão do acórdão n. 2401-003.891, proferido em 11/02/2015 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, segundo o qual

tanto o conceito de contribuição para os segurados empregados, como para os contribuintes individuais envolvem uma gama de retribuições, sejam em dinheiro ou utilidades e apenas a análise da natureza de cada uma será capaz de identificar se a verba encontra-se ou não excluída do conceito de salário de contribuição⁵¹⁵.

8. Questões contábeis correlatas aos planos de stock option

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
2301-003.597	COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO	20-jun-13	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira (presidente e redator designado - F)	VNI
				Bernadete de Oliveira Barros (F)	VNI
				Mauro José Silva (F)	VNI
				Adriano Gonzales Silvério (relator - C)	SOP não se enquadra no conceito de remuneração, a

515. Sessão de 11/02/2015, conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
					despeito do CPC 10
				Damião Cordeiro de Moraes (C)	SOP não se enquadra no conceito de remuneração, a despeito do CPC 10
				Manoel Coelho Arruda Junior (C)	SOP não se enquadra no conceito de remuneração, a despeito do CPC 10
2803-03.815	SADIA S.A.	5-nov-14	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima (presidente - F)	VNI
				Eduardo de Oliveira (F)	CPC 10 não pode ser aplicado desacompanhado de análise do caso concreto
				Oséas Coimbra Júnior (F)	CPC 10 não pode ser aplicado desacompanhado de análise do caso concreto
				Gustavo Vettorato (relator - C)	CPC 10 não pode ser aplicado desacompanhado de análise do caso concreto
				Ricardo Magaldi Messetti (C)	CPC 10 não pode ser aplicado desacompanhado de análise do caso concreto
				Amílcar Barca Teixeira Júnior (C)	CPC 10 não pode ser aplicado desacompanhado de análise do caso concreto
2201-002.685	UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	11-fev-15	2ª C / 1ª TO	Maria Helena Cotta Cardozo (presidente - F)	Enquadramento do SOP como remuneração está de acordo com o CPC 10
				Eduardo Tadeu Farah (relator - F)	Enquadramento do SOP como remuneração está de acordo com o CPC 10
				Francisco Marconi de Oliveira (F)	Enquadramento do SOP como remuneração está de acordo com o CPC 10
				German Alejandro San Martín Fernández (C)	VNI
				Gustavo Lian Haddad (C)	Impedimento
				Nathalia Mesquita Ceia (C)	VNI
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A - BOLSA DE VALORES,	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora - F)	CPC 10 não é suficiente para atribuir natureza remuneratória ao SOP

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado
	MERCADORIAS E FUTUROS			Carlos Henrique de Oliveira (F)	CPC 10 não é suficiente para atribuir natureza remuneratória ao SOP
				Kleber Ferreira de Araújo (F)	CPC 10 não é suficiente para atribuir natureza remuneratória ao SOP
				Carolina Wanderley Landim (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Igor Araújo Soares (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões
				Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (C)	Relatora acompanhada pelas conclusões

Um dos argumentos também debatidos em alguns acórdãos do CARF que tratam de planos de *stock option* está relacionado aos aspectos contábeis e sua correlação com a tributação.

Basicamente, por esse argumento utilizado pelo fisco, as regras contábeis hoje existentes, em especial o Pronunciamento n. 10 do CPC e algumas deliberações da CVM, caracterizariam a outorga de opções de compra de ações como sendo, via de regra, uma parcela da remuneração, um acordo para pagamento de bônus, sendo mensurada em função dos serviços prestados pelos beneficiários.

O tratamento contábil para os planos de opção de ações para administradores e, ou, empregados (SOP) encontra-se regulamentado pelo Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1) e Deliberações CVM n. 562/08 e 650/2010. Por meio desse normativo contábil, procurou-se estabelecer os procedimentos para reconhecimento e divulgação de transações que sejam liquidadas com o pagamento baseado em ações emitidas pela entidade.

Neste sentido, cabe reproduzir trecho do referido normativo que bem espelha o debate que é travado em alguns processos administrativos junto ao CARF:

12. **Via de regra**, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são outorgados aos empregados como **parte do pacote de remuneração** destes, adicionalmente aos salários e outros benefícios. Normalmente, **não é possível mensurar, de forma direta, os serviços recebidos por componentes específicos do pacote de remuneração dos empregados**. Pode não ser possível também mensurar o valor justo do pacote de remuneração como um todo de modo independente, sem se mensurar diretamente o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Ademais, ações e opções de ações são, por vezes, outorgadas como parte de acordo de pagamento de bônus, em vez de serem outorgadas como parte da remuneração básica dos empregados. **Objetivamente, trata-se de incentivo para que os empregados permaneçam nos quadros da entidade ou de prêmio por seus esforços na melhoria do desempenho da entidade**. Ao beneficiar os empregados com a

outorga de ações ou opções de ações, adicionalmente a outras formas de remuneração, **a entidade visa a obter benefícios marginais**. Em função da dificuldade de mensuração direta do valor justo dos serviços recebidos, a entidade deve mensurá-los de forma indireta, ou seja, deve tomar como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. (g.n.)

A redação do parágrafo acima transcrito, portanto, subsidia o entendimento verificado em alguns lançamentos tributários, no sentido de que os denominados planos de ações são considerados remuneração (“via de regra”) e, portanto, deveriam seguir as mesmas regras dos encargos previdenciários.

Por outro lado, os contribuintes se opõem a tal entendimento. Fundamentalmente, argumentam que a função dos dispositivos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”) e CVM não tem por função estabelecer conceitos jurídicos, mas de orientar os operadores da Ciência Contábil acerca de critérios de reconhecimento e mensuração das operações analisadas.

No mesmo sentido, verifica-se que o parágrafo 12 acima mencionado, ainda que afirme que, “via de regra”, as opções de ações outorgadas a empregados fazem parte do seu pacote de remuneração, por outro lado reconhece que nem todos aludidos planos fazem parte desse referido pacote

Além disso, o referido normativo afirma que tais planos de ações representam um incentivo de retenção de empregados: “incentivo para que os empregados permaneçam nos quadros da entidade” ou um “prêmio por seus esforços na melhoria do desempenho da entidade”. Destaca-se ainda que o objetivo da entidade é “obter benefícios marginais”.

De fato, o Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1) traz como premissa o entendimento de que, em regra, planos de ações para administradores e, ou, empregados estabelecem uma remuneração, que está lastreada na permanência desses indivíduos nos quadros da entidade. Contudo, apesar de alguns exemplos em que se menciona a existência de pagamentos em contraprestação por serviços para a entidade (como no parágrafo 15), não chega a afirmar que tais pagamentos tenham sempre essa natureza (o que fica claro da leitura do parágrafo 12).

Dessa forma, caso o pagamento a que se refere o Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1) não seja decorrente de uma contraprestação pelo serviço prestado pelo administrador e, ou, empregado, deve-se identificar qual seria a sua natureza e se ele ainda estaria sujeito às regras previstas neste pronunciamento.

Esse debate foi refletido em alguns acórdãos do CARF, como, por exemplo, no acórdão n. 2201-002.685⁵¹⁶, no qual o conselheiro relator do voto vencedor assim se expressa:

Pelo que se vê, o Plano de Opção de Compra de Ações representa, essencialmente, uma remuneração variável, baseada no estabelecimento de metas relacionadas ao desempenho dos empregados e administradores. A tradução do termo “remuneração” se encaixa perfeitamente com o Pronunciamento Técnico CPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Pagamento Baseado em Ações, aprovado pela Deliberação

516. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, sessão de 11/02/2015, conselheiro relator Eduardo Tadeu Farah.

9. Conclusões

Constatamos que em dez dos quinze acórdãos analisados, tendo em vista as características dos casos concretos, os conselheiros concluíram pela natureza remuneratória do plano. Desses dez acórdãos, (i) quatro foram decididos por voto de qualidade⁵¹⁷, (ii) dois por maioria, com um voto divergente⁵¹⁸, (iii) dois por maioria, com dois votos divergentes⁵¹⁹ e (iv) dois por unanimidade⁵²⁰.

No acórdão n. 2401-003.891 foi dado provimento ao recurso, mas exclusivamente porque a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção, por unanimidade, discordou do fato gerador eleito pela autoridade fiscal, qual seja, o vencimento do prazo de carência. O voto proferido pela conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, contudo, apontou a natureza remuneratória do plano.

Dessa forma, consideramos a existência de *quatro acórdãos favoráveis* ao contribuinte⁵²¹.

Tendo em vista a relevância das características do caso concreto nos casos que envolvem stock option plans, segregamos a análise da jurisprudência em sete critérios, a seguir reportados:

(i) Natureza jurídica: a jurisprudência majoritária (doze dos quinze acórdãos analisados nesta pesquisa) entendeu pela natureza mercantil dos planos de stock option instituídos com fundamento no art. 168, §3º da Lei das S.A., pois envolvem incerteza e risco para o beneficiário. Em apenas três acórdãos prevaleceu o entendimento de que os planos têm essência remuneratória, pois decorrem do contrato de trabalho e são ofertados apenas a dirigentes, empregados e prestadores de serviços sem vínculo empregatício, não sendo disponibilizados a todo o mercado, como ocorreria em uma relação jurídica de natureza mercantil (Acórdão 2301-003.597, sessão de 20/06/2013, Acórdão 2302-003.536, de 03/12/2014; e Acórdão 2301.004.282, sessão de 20/01/2015);

(ii) Importância do risco para a caracterização da natureza mercantil: a análise desse critério envolve dois momentos, correspondentes,

517. Acórdãos 2401-003.044 e 2401-003.045, de 18/06/2013; 2301-003.597, de 20/06/2013; 2301-004.282, de 20/01/2015.

518. Acórdãos 2301-004.137 e 2301-004.138, de 10/09/2014, em que o voto divergente foi no sentido de que o julgamento deveria ser convertido em diligência.

519. Acórdão 2302-003.536, de 03/12/2014 e 2201-002.685, de 11/02/2015, que trata sobre IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, e não sobre contribuições previdenciárias.

520. Acórdãos 2402-004.480 e 2402-004.480, de 20/01/2015, em que os votos divergentes tratam exclusivamente sobre o percentual da multa e a definição da base de cálculo, isto é, houve unanimidade quanto à natureza remuneratória.

521. Acórdãos 2401-003.888, 2401-003.889 e 2401-003.890, de 11/02/2015 e 2803-03.815, de 05/11/2014. Nos quatro casos o recurso voluntário foi provido por maioria, havendo um voto divergente.

respectivamente, à aquisição da opção de compra e ao exercício dessa opção. Quanto ao primeiro momento, não há consenso na jurisprudência do CARF sobre a existência de risco nos casos em que as opções são outorgadas, isto é, concedidas gratuitamente ao beneficiário (nos Acórdãos 2401-003.044, sessão de 18/06/2013, 2401-003.045, sessão de 18/06/2013 e 2301-003.597, sessão de 20/06/2013, os conselheiros concluíram que a outorga anula o risco, mas nos acórdãos 2401-003.888, 2401-003.889 e 2401-003.890, todos de 11/02/2015, foi entendido que pode ser suportado risco mesmo nos casos em que as opções foram adquiridas gratuitamente). Já em relação ao segundo momento, o principal aspecto analisado correspondente à discrepância entre o preço de exercício e o preço de mercado das ações, havendo entendimento majoritário de que não há risco nos casos em que são adotadas medidas pela companhia visando a assegurar o ganho do beneficiário;

(iii) Fato gerador e base de cálculo: há entendimento majoritário de que, caracterizada a natureza remuneratória do plano, o fato gerador ocorre no momento do exercício da opção de compra de ações, correspondendo a base de cálculo à diferença entre o valor de mercado da ação e o preço de exercício pago. Em apenas um julgamento o CARF entendeu pela ocorrência do fato gerador quando do vencimento do *vesting period* e adotou como base de cálculo a diferença entre o preço de mercado e o preço de exercício nesse momento (Acórdão 2201-002.685, sessão de 11/02/2015);

(iv) Espécie de remuneração: na maioria dos acórdãos em que se entendeu pela natureza remuneratória do plano, foi atribuída a natureza de ganho habitual sob a forma de utilidade, isto é, de remuneração indireta;

(v) Habitualidade/não-eventualidade: é predominante o entendimento de que a habitualidade ou não-eventualidade do SOP é insuficiente para a definição da natureza jurídica do plano, devendo esse aspecto ser analisado em conjunto com as demais características do caso concreto;

(vi) Espécie de segurado: a diferença entre segurados empregados e contribuintes individuais foi pouco explorada nos acórdãos, tendo sido identificadas apenas duas decisões nas quais foi registrado que, para definir se as contribuições previdenciárias incidem ou não, deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição aplicável a tais categorias de segurados (Acórdão 2301-004.282, sessão de 20/01/2015 e Acórdão 2401-003.891); e

(vii) Reflexos da contabilização: esse critério foi analisado em quatro acórdãos, sendo que em três foi consignado que o simples fato de o Pronunciamento Técnico CPC 10 tratar os ganhos auferidos em SOP como remuneração não é suficiente para afastar a natureza mercantil do plano.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Natureza jurídica do SOP	Risco	Fato gerador e base de cálculo	Espécie de remuneração	Habitualidade/Não-eventualidade	Espécie de segurado	Reflexos tributários do tratamento contábil
2401-003.044	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória (voto de qualidade)	Outorga das opções; aquisição com remuneração variável/ganho na venda de ações/mútuo; e substituição de plano anulam o risco (voto de qualidade)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil	N/A	N/A
2401-003.045	ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória (voto de qualidade)	Outorga das opções; aquisição com remuneração variável/ganho na venda de ações/mútuo; e substituição de plano anulam o risco (voto de qualidade)	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil	N/A	N/A
2301-003.597	COSAN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO	20-jun-13	3ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória	Outorga (gratuita) das opções anula o risco (voto de qualidade)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-004.137	ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória	N/A	N/A	N/A	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil	N/A	N/A

	S/A									
2301-004.138	ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S/A	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória	N/A	N/A	N/A	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil	N/A	N/A
2803-03.815	SADIA S.A.	5-nov-14	3ª TE	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil	Preço de exercício compatível com valor de mercado implica risco ao beneficiário	N/A	N/A	N/A	N/A	CPC 10 não pode ser aplicado desacompanhado de análise do caso concreto
2302-003.536	GAFISA S/A	3-dez-14	3ª C / 2ª TO	Natureza remuneratória do SOP restrito a empregados e dirigentes. Nova forma de remuneração	Preço de exercício incompatível com o mercado afasta o risco. Houve desdobramento de ações	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-004.282	POP INTERNET LTDA.	20-jan-15	3ª C / 1ª TO	Natureza remuneratória do SOP restrito a empregados e dirigentes	Compensação do preço de exercício com preço de venda da ação afasta o risco (voto de qualidade)	Critério não analisado	N/A	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para segurado empregado/contribuinte	N/A

									individual	
2402-004.480	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória	Preço de exercício incompatível com valor de mercado afasta o risco	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto	N/A	N/A
2402-004.481	GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA. (GVT LTDA.)	20-jan-15	4ª C / 2ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória	Preço de exercício incompatível com valor de mercado afasta o risco	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)	SOP é habitual/não-eventual pois não depende de acontecimento incerto	N/A	N/A
2201-002.685	UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	11-fev-15	2ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória	Preço de exercício fixo implica caráter remuneratório	Fato gerador: vencimento da carência. Base de cálculo: diferença entre o preço de mercado no vencimento e o preço de exercício	Remuneração variável	Ganho relacionado a evento futuro e incerto é inerente à opção	N/A	Enquadramento do SOP como remuneração está de acordo com o CPC 10
2401-003.888	ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil	Outorga (gratuita) das opções e ajustes de preço e quantidade ações não anulam o risco do plano	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A

2401-003.889	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil	Outorga (gratuita) das opções e ajustes de preço e quantidade ações não anulam o risco do plano	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2401-003.890	ITAU UNIBANCO HOLDING S.A.	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: mercantil	Outorga (gratuita) das opções e ajustes de preço e quantidade ações não anulam o risco do plano	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2401-003.891	BM&F BOVESPA S/A	11-fev-15	4ª C / 1ª TO	Natureza mercantil. Caso concreto: remuneratória	Preço de exercício incompatível com o mercado afasta o risco	Fato gerador: exercício da opção. Base de cálculo: valor de mercado menos preço de exercício pago	Ganho habitual sob a forma de utilidade (remuneração indireta)	Insuficiência da habitualidade/não-eventualidade para identificar natureza remuneratória/mercantil	Deve ser analisado o conceito de salário-de-contribuição para empregado/contratante individual	CPC 10 não é suficiente para atribuir natureza remuneratória ao SOP

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

AUTORES

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA (COORDENADOR)

ANDRÉ LUIS MÁRSICO LOMBARDI

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS (COORDENADOR)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

CAROLINA W. LANDIM

THAIS ROMERO VEIGA

1. Introdução e contexto da pesquisa

A Constituição de 1988 elencou em seu art. 7º, inciso XI, entre os “direitos dos trabalhadores urbanos e rurais”, a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”.

Nota-se que o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”) ainda gera grandes discussões no âmbito do direito tributário, mesmo com a edição da Lei n. 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio a regular a matéria.

Ainda que o texto constitucional tenha expressamente desvinculado tais valores da remuneração, o que se observa da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é que o Tribunal, em muitos dos casos em que a matéria é posta à sua apreciação, interpreta como remuneração as quantias intituladas como PLR, o que as coloca sob a incidência tributária.

Tais interpretações decorrem do entendimento do CARF de que em muitos casos há um desvirtuamento dos institutos jurídicos (remuneração, salário e PLR), que acarreta uma menor carga tributária. Conforme se verá nos tópicos subsequentes, o tema ainda não foi pacificado pelo Conselho, sendo certo, porém, que a análise da PLR e seu enquadramento jurídico devem partir de uma análise casuística, que passa pela necessária observância dos requisitos elencados pela Lei n. 10.101/00 e pela forma como são pagos os valores, dentre outros.

Nesta pesquisa, que não foi exaustiva, analisamos cento e quarenta e oito acórdãos do CARF sobre o tratamento tributário aplicável à PLR, cujos principais pontos descrevemos a seguir.

2. Natureza jurídica da PLR

Quanto à natureza jurídica da PLR, foram analisados nesta pesquisa cinquenta e nove acórdãos, sendo que em apenas três acórdãos, proferidos pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) e sob a relatoria do conselheiro Elias Sampaio Freire, foi adotado o entendimento de que os pagamentos efetuados a tal título não têm natureza salarial, por serem eventuais e incertos. Nos demais acórdãos, prevaleceu o entendimento de que as contribuições previdenciárias apenas não incidem sobre a PLR por força de imunidade, conforme se verifica da seguinte tabela:

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Natureza jurídica: não remuneratória ou imunidade?
9202-00.503	CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ	3-mar-10	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Não remuneratória
9202-001.607	GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A	10-mai-11	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Não remuneratória
9202-002.826	BANCO RURAL S.A.	7-ago-13	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Não remuneratória

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Natureza jurídica: não remuneratória ou imunidade?
9202-003.105	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA	25-mar-14	2ª T CSRF	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	Imunidade
9202-003.258	CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S.A.	29-jul-14	2ª T CSRF	Maria Helena Cotta Cardozo	Marcelo Oliveira	N/A	Imunidade
230101.976	INFOGLOBO COMUNICAÇÕES S.A.	14-abr-11	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Imunidade
2301-002.627	CARBONO LORENA LTDA.	12-mar-12	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	Imunidade
2301003.024	TUPY S.A.	18-set-12	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	Imunidade
2301003.439	MARÍTIMA SAÚDE SEGUROS S.A.	16-abr-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Imunidade
2301-003.478	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Imunidade
2301-003.477	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Imunidade
2301-003.475	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Imunidade
2301-003.474	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Imunidade
2301-003.476	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Imunidade
2301003.571	CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENT	19-jun-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	Mauro José Silva	Imunidade
2301-003.732	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	Imunidade
2301-003.731	BANCO ABN AMRO REAL S.A.	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	Imunidade
2301-003.733	BANCO SANTANDER	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	Imunidade
2301-004.063	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14-mai-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Imunidade

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Natureza jurídica: não remuneratória ou imunidade?
2301-004.051	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14-mai-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Imunidade
2301004.082	LOJAS AMERICANAS S.A.	17-jul-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Imunidade
2301004.083	LOJAS AMERICANAS S.A.	17-jul-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Imunidade
2301-004.302	ZIRTAM INDUSTRIAL LTDA.	10-fev-15	3ª C / 1ª TO	Natanael Vieira dos Santos	N/A	N/A	Imunidade
2302-002.844	ARAINVEST PARTICIPAÇÕES S.A.	19-nov-13	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	Leonardo Henrique Pires Lopes	Imunidade
2302-002.874	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Imunidade
2302-002.873	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Imunidade
2302-0002.872	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Imunidade
2302-0002.871	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Imunidade
2302-002.941	RHODIA BRASIL LTDA.	22-jan-14	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Imunidade
2401-003.191	SITEL DO BRASIL LTDA.	25-mar-14	3ª C / 2ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Imunidade
2401-003.192	SITEL DO BRASIL LTDA.	25-mar-14	3ª C / 2ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Imunidade
2401-003.190	SITEL DO BRASIL LTDA.	25-mar-14	3ª C / 2ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Imunidade
2302-003.139	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.	13-mai-14	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	Juliana Campos de Carvalho Cruz	Imunidade
2401-003.112	BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS	17-jul-13	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Imunidade
2401-003.544	BORLEM S.A. EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS	16-jul-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Imunidade

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Natureza jurídica: não remuneratória ou imunidade?
2401-003.626	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Kleber Ferreira de Araújo	Imunidade
2401-003.651	BANCO DO ESTADO DE SERGIPE	13-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Imunidade
2401-002.552	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ	11-jul-12	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Imunidade
2401-003.604	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Imunidade
2401-003.606	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Imunidade
2401-002.898	MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA.	20-fev-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Imunidade
2401-002.899	MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA.	20-fev-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Imunidade
2401-002.900	MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA.	20-fev-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Imunidade
2401002.957	TELEVISÃO SALVADOR S.A.	16-abr-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Imunidade
2401-002.958	TELEVISÃO SALVADOR S.A.	16-abr-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Imunidade
2401002.959	TELEVISÃO SALVADOR S.A.	16-abr-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Imunidade
2401-003.046	TELEMAR NORTE LESTE S.A.	18-jul-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Imunidade
2401-003.670	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	9-set-14	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	N/A	N/A	Imunidade
2401-003.801	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	Imunidade
2401-003.802	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de	N/A	Imunidade

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Natureza jurídica: não remuneratória ou imunidade?
					Oliveira		
2401-003.803	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	Imunidade
2401-003.811	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA	21-jan-15	4ª C / 1ª TO	Igor Araújo Soares	N/A	Carlos Henrique Oliveira	Imunidade
2401-003.881	SPAIPA S.A. INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS	10-fev-15	4ª C / 1ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Imunidade
2401-003.882	SPAIPA S.A. INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS	10-fev-15	4ª C / 1ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Imunidade
2403002.202	ITAÚ SEGUROS S/A	13-ago-13	4ª C / 3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	Marcelo Freitas de Souza Costa	N/A	Imunidade
2803-004.084	LEOGAP INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS	11-fev-15	3ª TE	Eduardo de Oliveira	N/A	N/A	Imunidade
2803-002.317	TRANSMERIDIANO TRANSPORTES RODOVIARIS LTDA.	11-fev-15	3ª TE	Natanael Vieira dos Santos	N/A	N/A	Imunidade
2803002.940	TRANSMERIDIANO TRANSPORTES RODOVIARIS LTDA.	22-jan-14	3ª TE	Natanael Vieira dos Santos	N/A	N/A	Imunidade

Conforme visto acima, a leitura do acórdão n. 9202-00.503 (sessão de 03/03/2010) e do acórdão n. 9202-01.607 (sessão de 10/05/2011), ambos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) e relatados pelo conselheiro Elias Sampaio Freire, demonstra o entendimento de que a PLR “não se insere no conceito de salário tampouco de ganhos habituais, eis que verba eventual e incerta”.

O entendimento do relator, consoante se infere do voto, baseou-se na redação do art. 7º, XI, da Constituição, que, “ao dispor sobre os direitos fundamentais sociais do trabalhador”, assegura a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração”. Em seu voto, o relator transcreve as lições dos doutrinadores Adalberto Martins e Hélio Augusto Pedroso Cavalcanti afirmando que a Constituição “não se limitou a incluir a participação nos lucros no rol de direitos dos empregados. Houve, também, a preocupação no sentido de que a participação nos lucros ficasse desvinculada da remuneração do empregado”.

De forma diversa, no acórdão n. 2401-003.651, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento entendeu que é o eventual cumprimento dos requisitos estatuídos pela Lei n. 10.101/00 que distinguiria os valores recebidos a título de PLR do salário e afastaria a incidência das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, a conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira salientou, em seu voto vencido, que o contribuinte, “ao pagar PLR em desconformidade com a lei, (...), passam os valores distribuídos a compor o conceito de salário de contribuição”.

A conclusão a que chegou a conselheira relatora partiu da premissa de ser o art. 7º, XI, da Constituição, uma norma de eficácia limitada. Diante disso, e tendo em vista o art. 28, §9º, “j”, da Lei n. 8.212/91, o qual estabelece que não integrará o salário de contribuição “a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”, bem como pela superveniente edição da Medida Provisória n. 794/94 e suas reedições, até a posterior conversão na Lei n. 10.101/00, a conselheira relatora entendeu que os pagamentos realizados sob forma de PLR devem estar em consonância com o que determina esta lei, sob pena de terem natureza salarial e sofrerem a incidência das contribuições previdenciárias. Ressalte-se que o voto vencedor, de lavra do conselheiro redator designado Kleber Ferreira de Araújo, divergiu quanto ao cumprimento, pelo contribuinte, dos requisitos legais, dando parcial provimento ao Recurso Voluntário. De forma semelhante foi decidido no acórdão n. 2401-003.487, do mesmo colegiado.

Recentemente, o acórdão n. 2401-003.811 (sessão de 21/01/2015) analisou recurso voluntário do contribuinte que defendia a auto aplicabilidade do inciso XI do art. 7º da Constituição. O voto condutor, elaborado pelo conselheiro relator Igor Araújo Soares, decidiu de forma contrária ao pleito do contribuinte, ao sustentar que o dispositivo constitucional, “apesar de insculpir verdadeira imunidade, fez clara alusão à necessidade de promulgação de norma infraconstitucional que regulamente e integre o pagamento da participação nos lucros e resultados, para que então venha a ser desvinculada do salário”. Em declaração de voto, o conselheiro Carlos Henrique Oliveira consigna que “a verba paga a título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei n. 10.101, de 2000”.

Nesse mesmo sentido, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, por meio do acórdão n. 2301-004.302, em voto condutor de relatoria do conselheiro Natanael Vieira dos Santos, concluiu que o dispositivo constitucional não tem aplicabilidade imediata, sendo que “a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância da legislação especial, in casu, Lei n. 10.101/2000”.

3. Regras aplicáveis aos planos anteriores à edição da lei n. 10.101/00

Consoante se observa no acórdão n. 2403-002.979, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, proferido em sessão de julgamentos ocorrida em 11/03/2015, o tribunal administrativo, ao julgar a exigibilidade de contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) referente a período de apuração compreendido entre 01/03/1999 a 30/04/2004, verificou que o

Acordo de Participação nos Lucros e Resultados havia sido firmado anteriormente à vigência da Lei n. 10.101/00. Para estes casos, o posicionamento adotado no voto condutor, elaborado pelo conselheiro relator Marcelo Magalhães Peixoto, é o de que tais acordos “encontram-se devidamente abarcados pela Medida Provisória 794/94 e suas posteriores reedições, que estabelece os mesmos critérios da lei previamente citada”.

Esse foi o único acórdão sobre a matéria identificado na presente pesquisa, razão pela qual não foi elaborada tabela.

4. A PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante (i) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria e (ii) convenção ou acordo coletivo

4.1. Negociação prévia e participação do sindicato

Sobre esse assunto, analisamos quarenta e seis acórdãos, cujos principais pontos foram destacados na tabela abaixo, a saber: **(i)** o momento da realização da negociação foi analisado em trinta e seis acórdãos, sendo que na maior parte dos casos (trinta decisões) prevaleceu o entendimento de que a negociação pode ocorrer durante o período de apuração da PLR; **(ii)** em dois acórdãos foi decidido que não pode ser desconsiderado o plano de PLR nos casos em que o sindicato foi regularmente convidado, mas não compareceu à reunião de negociação; **(iii)** em outros dois acórdãos entendeu-se que a previsão da PLR em convenção coletiva dispensa a participação do sindicato na reunião para negociação do plano; **(iv)** em seis acórdãos foi analisada a possibilidade de o plano ser estendido a empregados de territorialidade não abrangida pelo sindicato que participou da negociação, sendo majoritário (cinco acórdãos, sendo três da CSRF) o entendimento de que é possível a extensão dos efeitos; e **(v)** em dois acórdãos foi consignado o entendimento de que o envio de comunicação ao sindicato após a negociação não convalida a ausência da entidade:

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados				
							Negociação deve ocorrer antes do período de apuração?	Ausência do sindicato após convite invalida o plano?	Previsão da PLR em convenção coletiva dispensa participação do sindicato na negociação?	Plano pode ser estendido a empregados de outra base territorial ?	Envio de comunicação ao sindicato após a negociação convalida?
9202-00.503	CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ	9-mar-10	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	N/A
9202-001.246	BRASIL TELECOM	7-fev-11	2ª T CSRF	Gonçalo Bonet Allage	Marcelo Oliveira	N/A	Não	N/A	N/A	Sim	N/A

							Critérios analisados				
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Negociação deve ocorrer antes do período de apuração?	Ausência do sindicato após convite invalida o plano?	Previsão da PLR em convenção coletiva dispensa participação do sindicato na negociação?	Plano pode ser estendido a empregados de outra base territorial ?	Envio de comunicação ao sindicato após a negociação convalida?
9202-02.079	SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS LTDA.	22-mar-12	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	N/A
9202-002.484	ALMAP BBDO PUBLICIDADE E COMUNICAÇÕES	29-jan-13	2ª T CSRF	Luiz Eduardo de Oliveira Santos	Manoel Coelho Arruda Junior	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
9202-003.192	GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA	6-mai-14	2ª T CSRF	Gustavo Lian Haddad	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-01.976	INFOGLOBO COMUNICAÇÕES S.A.	14-abr-11	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-002.588	BANCO J. P. MORGAN S.A.	8-fev-12	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Adriano Gonzales Silvério	N/A	N/A	N/A	Sim	N/A	N/A
2301-002.627	CARBONO LORENA LTDA.	12-mar-12	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.333	RECAU SERVIÇOS DE PNEUS LTDA.	21-fev-13	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Não
2301-003.422	HUNTER DOUGLAS BRASIL	14-mar-13	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.478	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.477	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.475	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Não	N/A	N/A	N/A	N/A

							Critérios analisados				
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Negociação deve ocorrer antes do período de apuração?	Ausência do sindicato após convite invalida o plano?	Previsão da PLR em convenção coletiva dispensa participação do sindicato na negociação?	Plano pode ser estendido a empregados de outra base territorial?	Envio de comunicação ao sindicato após a negociação convalida?
2301-003.474	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.476	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.572	CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO WEALTH MANAGEMENT S.A.	19-jun-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	Mauro José Silva	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.571	CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENT	19-jun-13	3ª C / 1ª TO	Marcelo Oliveira	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-003.640	FRINAL S.A - FRIG E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA	17-jul-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	N/A	N/A	N/A	Sim	N/A
2301-003.731	BANCO ABN AMRO REAL S.A.	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Não
2301-003.755	BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO	15-out-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Marcelo Oliveira	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2301-004.315	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	11-fev-15	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Cleber Alex Friess	N/A	N/A	N/A	Sim	N/A	N/A
2301-003.957	CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENT	19-mar-14	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Marcelo Oliveira	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2302-002.874	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A

							Critérios analisados				
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Negociação deve ocorrer antes do período de apuração?	Ausência do sindicato após convite invalida o plano?	Previsão da PLR em convenção coletiva dispensa participação do sindicato na negociação?	Plano pode ser estendido a empregados de outra base territorial?	Envio de comunicação ao sindicato após a negociação convalida?
	S.A.			Pires Lopes							
2302-003.139	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.	13-mai-14	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	Juliana Campos de Carvalho Cruz	N/A	N/A	N/A	Não	N/A
2302-003.181	CEMIG DISTRIBUIÇÃO	14-mai-14	3ª C / 2ª TO	Juliana Campos de Carvalho Cruz	Arlindo da Costa e Silva e André Luís Mársico Lombardi	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2302-003.182	CEMIG DISTRIBUIÇÃO	14-mai-14	3ª C / 2ª TO	Juliana Campos de Carvalho Cruz	Arlindo da Costa e Silva e André Luís Mársico Lombardi	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2302-003.266	BANCO RABOBANK INTERNACIONAL BRASIL	18-jul-14	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2302-003.550	SOCIEDADE MICHELIN DE PARTICIPAÇÕES INDUST E COMERCIO	4-fev-15	3ª C / 2ª TO	Arlindo da Costa e Silva	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A
2401-02.251	ITAÚ UNIBANCO	20-jan-12	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2401-003.492	DEUTSCHE BANK S.A. BANCO ALEMÃO	15-abr-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2401-003.604	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Sim	N/A	N/A	N/A	N/A
2401-003.606	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Sim	N/A	N/A	N/A	N/A
2401-	TELEMAR NORTE LESTE	18-jul-	4ª C / 1ª	Elaine Cristina	Kleber Ferreira	Rycardo Henrique	Sim	N/A	N/A	N/A	N/A

							Critérios analisados				
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Negociação deve ocorrer antes do período de apuração?	Ausência do sindicato após convite invalida o plano?	Previsão da PLR em convenção coletiva dispensa participação do sindicato na negociação?	Plano pode ser estendido a empregados de outra base territorial?	Envio de comunicação ao sindicato após a negociação convalida?
003.046	S.A.	13	TO	Monteiro e Silva Vieira	de Araújo	Magalhães de Oliveira					
2401-003.670	VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.	9-set-14	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	N/A	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A
2401-003.626	CERVEJARIAS KAISER BRASIL	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Kleber Ferreira de Araújo	Sim	N/A	N/A	N/A	N/A
2401-003.895	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.	12-fev-15	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Sim, mas pode ser paga antecipação antes da negociação	N/A	N/A	Sim	N/A
2401-003.487	COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG	30-abr-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	Carolina Wanderley Landim	Sim	N/A	N/A	N/A	N/A
2402-003.469	UTINGAS ARMAZENADORIA	13-mar-13	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2402-003.470	UTINGAS ARMAZENADORIA	13-mar-13	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2402-003.471	UTINGAS ARMAZENADORIA	13-mar-13	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2403-002.115	AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2403-002.114	AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2403-002.117	AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A
2403-002.116	AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro	N/A	N/A	Não	N/A	N/A	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados				
							Negociação deve ocorrer antes do período de apuração?	Ausência do sindicato após convite invalida o plano?	Previsão da PLR em convenção coletiva dispensa participação do sindicato na negociação?	Plano pode ser estendido a empregados de outra base territorial?	Envio de comunicação ao sindicato após a negociação convalida?
	COMÉRCIO			Monteiro							
2403-002.202	ITAÚ SEGUROS S/A	13-ago-13	4ª C / 3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	Marcelo Freitas de Souza Costa	N/A	Não, desde que seja anterior ao pagamento	N/A	N/A	N/A	N/A
2803-004.207	UNIVERSO ONLINE	12-mar-15	3ª TE	Eduardo de Oliveira	N/A	Ricardo Magaldi Messetti	Não	N/A	N/A	N/A	N/A

O artigo 2º da Lei nº 10.101/00 estabelece que a PLR deve ser “objeto de negociação entre a empresa e seus empregados” por meio de comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

Na hipótese de negociação e celebração do acordo de PLR por comissão paritária, o dispositivo legal determina que esta seja integrada por representante do sindicato da respectiva categoria.

Sucedem, por vezes, esta participação sindical não ocorre durante todo o procedimento de negociação e formalização, mas apenas em parte dele, seja por falta de comunicação pela comissão ou pela empresa, seja por ausência deliberada da representação sindical que, embora convocada, não comparece.

No acórdão n. 2301-003.333, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento afirmou que “um ato unilateral da empresa, impondo aos empregados determinadas condições para o recebimento de uma verba” não atende aos requisitos legais estabelecidos na Lei nº 10.101/00, ainda que as condições sejam comunicadas ao sindicato por meio de ofício. Considerou-se que a mera comunicação ao sindicato não substitui a exigência legal de que o plano “seja instituído por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou convenção ou acordo coletivo”. Assim, ainda que o ofício “estabeleça regras aos empregados, como condição para obtenção do benefício, a empresa não demonstra qualquer participação dos empregados ou do sindicato da categoria na elaboração de tais normas”, motivo pelo qual o relator concluiu pela ausência de um acordo bilateral.

O CARF também analisou situação em que o acordo por comissão paritária foi celebrado sem a participação sindical, mas havia convenção coletiva aplicável à categoria. Tal situação foi objeto do acórdão n. 2301-002.588, também da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, a qual, por maioria de votos, entendeu que remanescem aplicáveis as condições da convenção coletiva, de sorte

que foram excluídos “da base de cálculo do lançamento os valores que não excederam a previsão constante em convenção coletiva”.

Outro caso de relevo refere-se à ausência de participação sindical na comissão paritária, a despeito de sua solicitação. No acórdão n. 2302-003.550, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento decidiu, por maioria de votos, que, se a ausência de representante do sindicato ocorre ainda que tenha havido comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), na qual se solicita a presença de um representante do sindicato, “constando em atas de reunião que o sindicato foi informado, mas não confirmou presença e nem tampouco justificou a ausência”, não se pode prejudicar empregados e empresa. No caso, afastou-se a exigência do procedimento previsto no art. 616 da CLT, pois se refere à “recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedimental na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária”⁵²².

Houve julgamento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento - acórdão n. 2401-002.752 - em que se afirmou que “o fato de referido programa ter sido arquivado e/ou *homologado* pelo Sindicato em comissão paritária não supre o requisito legal da participação sindical durante as tratativas”, até porque “o arquivamento se apresenta como outro pressuposto legal” (§2º do artigo 2º, da Lei nº 10.101/00). Assim, “além de a contribuinte não fazer prova da alegada *homologação* por parte do Sindicato, ainda que o fizesse, não seria capaz de afastar a exigência da participação do representante do Sindicato na respectiva Comissão”.

Na linha do quanto afirmado no acórdão supra referido, o §2º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 determina que “o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores”. Relativamente a essa exigência legal, o CARF, por sua 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento - acórdão n. 2401-00.916 -, manifestou-se no sentido de que o arquivamento na entidade sindical “é um imperativo legal, e não apenas uma mera formalidade”.

O mesmo colegiado, no acórdão n. 2401-003.101, por voto de qualidade, assentou o entendimento de que a assinatura do respectivo sindicato nos acordos realizados com as comissões paritárias é requisito legal, assim como o seu arquivamento na entidade sindical. No julgamento, a Turma decidiu ainda que “não há que se falar em metas estipuladas se o acordo foi firmado em data posterior ao término do exercício”.

Ademais, para determinados estabelecimentos da empresa, a PLR foi estipulada em comissão sem que se tenha considerado como comprovada a participação de representante da entidade sindical; e em outros estabelecimentos, a PLR foi estabelecida por acordo coletivo celebrado após o exercício a que se refere. Também foi pontuada a inexistência de detalhamento do programa. Os Conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, vencidos, entenderam que “os acordos firmados antes do pagamento das parcelas, mesmo que após o período de apuração a que se referem, não descaracterizam a PLR”.

522. No mesmo sentido, o acórdão n. 2401-003.670.

No acórdão n. 2301-003.477, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF decidiu que “os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) (...) devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados”. No entanto, abriu-se a possibilidade de que o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo passe para o “último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados”, se a empresa comprovar “que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos”.

O conselheiro relator Mauro José Silva considerou que, “diante da ausência de expressa determinação legal e da necessidade de o intérprete garantir o atingimento das finalidades da norma imunizadora e de sua respectiva regulação”, seria preciso estabelecer prazos que passassem “pelo teste da razoabilidade” e aqueles referidos acima atenderiam a este requisito ao assegurarem “os três primeiros meses do ano – normalmente um período difícil – para que as partes se reúnam, os interessados tenham três meses para iniciar e avançar nas negociações e três meses adicionais para sua total conclusão”. Entendeu que “exigir a assinatura do acordo antes de iniciado o período atenderia apenas a uma das finalidades da norma regulamentadora – combater a fraude, mas acabaria por criar um significativo obstáculo para a concessão da PLR”⁵²³.

Consignou-se ainda a necessidade de “participação da entidade sindical legalmente autorizada a representar aquele conjunto de trabalhadores”, de sorte que o acordo “celebrado para um estabelecimento não pode justificar o pagamento de PLR para outro estabelecimento fora da competência territorial da entidade sindical que participou das negociações”.

Quanto à representação sindical, a CSRF decidiu, por maioria de votos, nos acórdãos n. 9202-00.503 e 9202-02.079 que “o enquadramento sindical deve levar em consideração a base territorial do local da prestação dos serviços”, mas ponderou que “esta regra deve ser ressalvada quando se tornar necessária a observância dos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido e, ainda, na hipótese de transferência temporária do empregado”. Tal compreensão funda-se no entendimento do Ministério do Trabalho, sintetizado na Ementa n. 12, aprovada pela Portaria n. 1, de 22 de março de 2002, publicada no Diário Oficial da União de 25 de março de 2002⁵²⁴.

Voltando à questão relativa ao prazo para assinatura do acordo, temos diversos posicionamentos no âmbito do CARF. Analisando as decisões a partir de 2010, verifica-se que já se decidiu pela (i) necessidade de assinatura antes do início do exercício relativo ao cumprimento das metas⁵²⁵; (ii) possibilidade de assinatura no exercício seguinte ao cumprimento das metas, em razão de a Lei nº 10.101/00 não trazer “limite

523. No mesmo sentido: 2301-002.627 e 2301-003.245.

524. No mesmo sentido decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF: Acórdão 2401-003.895.

525. 2401-003.487.

temporal para a celebração dos acordos”⁵²⁶ e, consequentemente, pela impossibilidade de assinatura no exercício seguinte em razão de não haver incentivo à produtividade⁵²⁷, com precedente da CSRF⁵²⁸; (iii) possibilidade de assinatura até período em que possa vislumbrar um incentivo à produtividade, mas não necessariamente até o fim do período a que se refere⁵²⁹; e (iv) possibilidade até antes do pagamento da PLR⁵³⁰, havendo também precedente da CSRF nesse sentido.⁵³¹

4.2. Necessidade de o plano abranger todos os empregados

Quanto à necessidade de o plano abranger todos os empregados, nos acórdãos n. 9202-01.607, 9202-00.503 e 9202.002.079, a CSRF assentou a compreensão de que não há exigência legal “no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados” sejam “extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária”.

Conforme a breve tabela abaixo, foram analisados nesta pesquisa quatro acórdãos sobre o tema, tendo prevalecido, em todos, o entendimento de que a legislação não obriga o empregador a incluir todos os empregados no plano de PLR:

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	PLR deve ser disponibilizada a todos?
9202-001.607	GELRE TRABALHO TEMPORÁRIO S/A	10-mai-11	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Não
9202-00.503	CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ	9-mar-10	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Não
9202.002.079	SYNGENTA PROTEÇÃO DE CULTIVOS	22-mar-12	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Não
230101.976	INFOGLOBO COMUNICAÇÕES S.A.	14-abr-11	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Não

4.3. Regras claras e objetivas

A alegada ausência de regras claras e objetivas nos programas de PLR tem sido uma das mais recorrentes motivações para que as autoridades fiscais caracterizem os pagamentos efetuados a tal título como salário de contribuição, afastando a

526. Acórdão 2803-00.254; 2301-003.422; e 2301-003.572.

527. Acórdão 2301-003.957.

528. Acórdão 9202-001.246.

529. Acórdãos 2302-003.266; 2302-003.182; 2302-003.181; 2401-002.251; 2401-003.492; 2803-004.207; 2302-002.874. Cada decisão com um argumento particular quanto à identificação do "prazo".

530. Acórdão 2402.00.508.

531. Acórdão 9202-002.484.

imunidade prevista no artigo 7º, XI, da Constituição Federal e regulamentada pela Lei n. 10.101/00, sujeitando a verba à tributação.

A exigência de regras claras e objetivas pode ser extraída do §1º do art. 2º da Lei n. 10.101/00, nos seguintes termos:

§1º. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

A despeito da simplicidade da norma acima, surgem dificuldades quanto à interpretação das autoridades fiscais e dos órgãos julgadores acerca da presença ou não das ditas regras claras e objetivas nos programas de PLR objeto de fiscalização. O primeiro questionamento que se faz diz respeito ao que se deve entender por regras claras e objetivas e se há necessidade de utilização dos critérios e condições elencados nos incisos I e II acima transcritos para que sejam atingidos os parâmetros legais de clareza e objetividade.

Conforme a tabela a seguir, elaborada com base nos trinta e seis acórdãos analisados nesta pesquisa sobre o assunto, é majoritário no CARF o entendimento de que os critérios e condições mencionados pelo §1º do art. 2º da Lei n. 10.101/00 são meramente exemplificativos:

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios previstos no art. 2º, §1º da Lei 10.101 são exemplificativos ou taxativos?
9202-002.826	BANCO RURAL S.A.	25-mar-14	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Exemplificativos
9202-003.105	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA	29-jul-14	2ª T CSRF	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	Exemplificativos
9202.003.258	CONSTRUTOR A QUEIROZ GALVÃO	18-set-13	2ª T CSRF	Maria Helena Cotta Cardozo	Marcelo Oliveira	N/A	Exemplificativos
2301-003.732	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	11-set-14	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	Exemplificativos
2302-003.394	FDS ENGENHARIA DE ÓLEO E GÁS S/A	4-dez-14	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Exemplificativos
2401-003.801	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de	N/A	Exemplificativos

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios previstos no art. 2º, §1º da Lei 10.101 são exemplificativos ou taxativos?
					Oliveira		
2401-003.802	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	Exemplificativos
2401-003.803	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	7-out-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	Exemplificativos
2402-004.323	UNIBANCO CORRETORA DE VALORES MOBILIÁRIOS E CAMBIO S.A.	4-nov-14	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Exemplificativos
2403-002.785	BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A	11-fev-15	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Exemplificativos
2301-004.320	AYMORE CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO	17-jul-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antônio de Souza Corrêa	Cleber Alex Friess	N/A	Taxativos
2301-003.640	FRINAL S.A - FRIG E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	Exemplificativos
2301-003.731	BANCO ABN AMRO REAL S.A.	11-fev-15	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	Exemplificativos
2301-004.315	BANCO SANTANDER	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Cleber Alex Friess	N/A	Exemplificativos
2301-003.733	BANCO SANTANDER	15-out-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	Mauro José Silva	Exemplificativos
2301-003.755	BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO	19-jun-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Marcelo Oliveira	Mauro José Silva	Exemplificativos
2301003.571	CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENT	19-jun-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Exemplificativos

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios previstos no art. 2º, §1º da Lei 10.101 são exemplificativos ou taxativos?
2301003.571	CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENT	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Exemplificativos
2301-003.478	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Exemplificativos
2301-003.477	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Exemplificativos
2301-003.475	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Exemplificativos
2301-003.474	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	Exemplificativos
2301-003.476	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	9-set-14	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Juliana Campos de Carvalho Cruz	Exemplificativos
2301-004.129	ROBERT BOSCH LIMITADA	18-jun-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Marcelo Oliveira	Juliana Campos de Carvalho Cruz	Exemplificativos
2302002.526	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.	18-jun-13	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	André Luís Mársico Lombardi	N/A	Exemplificativos
2302002.527	BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.	19-fev-14	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	André Luís Mársico Lombardi	N/A	Exemplificativos
2401-003.401	CONSTRUTOR A QUEIROZ GALVÃO	17-jul-13	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Exemplificativos
2401-003.117	IRMÃOS AYRES S/A CONST IND E COM	13-mar-13	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	N/A	N/A	Exemplificativos
2402-003.469	UTINGAS ARMAZENADORA	15-mai-13	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Exemplificativos
2403-002.169	CIA DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Exemplificativos

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios previstos no art. 2º, §1º da Lei 10.101 são exemplificativos ou taxativos?
2403-001.828	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Exemplificativos
2403-001.829	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Exemplificativos
2403-001.830	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Exemplificativos
2403-001.831	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	11-fev-15	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Exemplificativos
2803-002.317	TRANSMERIDI ANO TRANSPORTES RODOVIARIS LTDA.	22-jan-14	3ª TE	Natanael Vieira dos Santos	N/A	N/A	Exemplificativos
2803002.940	TRANSMERIDI ANO TRANSPORTES RODOVIARIS LTDA.	25-mar-14	3ª TE	Natanael Vieira dos Santos	N/A	N/A	Exemplificativos

A 2ª Turma da CSRF, em votos de lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire⁵³², firmou o entendimento de que: “não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros ou resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivas obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados”.

Partindo do raciocínio acima, a CSRF concluiu que os critérios previstos nos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei n. 10.101/00 são meramente exemplificativos e podem ou não ser utilizados nos programas de PLR. A objetividade e a clareza exigidas pelo legislador visam impedir ou, ao menos, dificultar que as regras previstas no acordo não sejam observadas.

532. Acórdão n. 9202-002.826, sessão de 07/08/2013, e acórdão n. 9202-01.607, sessão de 10/05/2011, proferidos pelo relator Elias Sampaio Freire, seguindo o entendimento da conselheira Liege Lacroix, manifestado no acórdão n. 205-01.331, sessão de 05/11/2008.

O entendimento da CSRF de que os critérios previstos nos incisos I e II não são taxativos, mas meramente exemplificativos, foi ratificado pelas Câmaras baixas⁵³³, com exceção do recente acórdão n. 2301-004.320, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, que, por maioria, negou provimento ao recurso, sob a alegação de ausência de regras claras e objetivas, por considerar que a Lei n. 10.101/00 “determina e impõe” às partes a “obrigatoriedade” na utilização dos critérios nela previstos, os quais não foram observados.⁵³⁴

A mesma 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em voto de lavra do Conselheiro Mauro José Silva⁵³⁵, também conceituou regras claras como aquelas “fáceis de entender, evidentes, explícitas, inequívocas e manifestas” e objetivas as “regras que existem fora do espírito e independentemente do conhecimento que dele possua o sujeito pensante; ou regras que não se relacionam com os sentimentos pessoais do sujeito pensante”. Concluiu no sentido de que o acordo deve conter regras fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetivos, não sendo admitidos critérios subjetivos para a concessão da PLR.

Embora seja possível extrair dos conceitos acima alguma orientação quanto ao alcance da exigência de regras claras e objetivas nos acordos de PLR, a questão não é tão simples assim. Exatamente por conta da liberdade de que dispõem as partes – empregados, empregadores e representantes do Sindicato – para fixarem as regras e critérios para pagamento da participação nos lucros ou resultados, é difícil estabelecer um parâmetro objetivo dos tipos de regras que são ou não consideradas claras e objetivas, dependendo essa avaliação da interpretação das autoridades fiscais e órgãos julgadores, na análise da multiplicidade de regras contidas nos diversos planos de PLR submetidos à fiscalização e posterior julgamento.

No âmbito da CSRF, houve em dois casos divergência entre os conselheiros a respeito da clareza e objetividade das regras aprovadas para pagamento de PLR.

No acórdão n. 9202-003.105, de relatoria do conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, foi negado provimento por maioria ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que defendia, dentre outros, que a convenção coletiva que aprovou o programa de PLR não previu forma de recebimento, nem estabeleceu critérios relativos ao desempenho dos empregados para fruição da participação nos lucros. O relator, contudo, seguiu integralmente a posição esposada pela conselheira Liege Lacroix Thomasi na decisão recorrida, que entendeu estarem presentes no acordo a parcela equivalente à participação nos lucros de cada empregado e a forma como seria calculada.

O conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira acrescentou, ainda, que não havia no caso ausência de regras claras e objetivas, mas discordância da autoridade fiscal quanto aos critérios eleitos pelas partes na elaboração do plano de PLR. E

533. Acórdão n. 2302-003.394, sessão de 11/09/2014, conselheiro André Luís Mársico Lombardi, acórdão n. 2401-003.802, sessão de 04/12/2014, conselheiro Kléber Ferreira de Araújo, acórdão n. 2402-004.323, conselheiro Thiago Tabora Simões, acórdão n. 2403-002.785, sessão de 04/11/2014, conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.

534. Acórdão n. 2301004.320, sessão de 11/02/2015, proferido pelo relator Wilson Antônio de Souza Corrêa.

535. Acórdão n. 2301-003.640, sessão de 17/07/2013.

finalizou: “não cabe ao agente lançador adentrar as regras e outras condições estabelecidas pelas partes interessadas, de maneira a rechaça-las em razão de eventual discordância”.

Já no acórdão n. 9202.003.258, a discussão girou em torno do plano de PLR de empresa dedicada à construção civil, aprovado por convenção coletiva de trabalho. A relatora, conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, votou pelo provimento do recurso especial da PGFN, por entender que não havia, no acordo coletivo, diretrizes básicas sobre a forma como o lucro de determinado contrato seria distribuído entre aqueles que colaboraram para sua execução. A relatora foi vencida, tendo prevalecido, por maioria⁵³⁶, o voto do conselheiro Marcelo Oliveira, que, analisando o mesmo plano, entendeu que as regras existentes eram suficientemente claras e objetivas, já que o percentual de participação em cada contrato era definido com base em critérios estabelecidos no Plano, como Complexidade Negocial, Complexidade Operacional e Resultado Econômico-Financeiro desejado.

Como se vê, ao debruçarem-se sobre os mesmos acordos de PLR, os conselheiros não foram unânimes quanto à avaliação da presença de regras claras e objetivas, mesmo existindo certo consenso quanto à liberdade dada às partes para fixação das regras e critérios que definiriam a participação dos segurados nos lucros ou resultados.

Diante da diversidade de modelos de planos de PLR que foram analisados pelo CARF, especialmente pelas Câmaras baixas, não se mostra viável comentar as especificidades de cada caso e o seu desfecho. Há, contudo, alguns temas específicos, tratados sob a acusação de ausência de regras claras e objetivas, que foram objeto de julgamento no CARF e serão comentados a seguir.

4.3.1. Possibilidade de as metas serem previstas em documento apartado

Quanto a esse ponto da pesquisa, foram analisados quatorze acórdãos, todos no sentido de que as metas podem ser previstas em documentos apartados. Conforme se verifica da seguinte tabela, em alguns casos foi ressalvado pelos conselheiros que (i) tal documento não pode ser elaborado unilateralmente pelo empregador e, ou, (ii) o instrumento de negociação deve prever que as metas serão ou foram indicadas em documento apartado:

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Metas podem ser previstas em documento apartado?
9202-003.105	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA	25-mar-14	2ª T CSRF	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	Sim
2302-003.586	IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO	21-jan-15	3ª C / 2ª TO	Arlindo da Costa e Silva	André Luís Mársico Lombardi	N/A	Sim

536. Oito votos contrários ao provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e dois votos favoráveis.

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Metas podem ser previstas em documento apartado?
2401-003.604	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Sim, desde que documento seja mencionado no acordo
2401-003.606	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Sim, desde que documento seja mencionado no acordo
2401-003.626	CERVEJARIAS KAISER BRASIL	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Kleber Ferreira de Araújo	Sim, mas esse documento não pode ser unilateral
2401-003.651	BANCO DO ESTADO DE SERGIPE	13-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Sim
2403-002.979	COGNIS BRASIL LTDA.	11-mar-15	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Sim
2301-004.063	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14-mai-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Sim
2301-004.051	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14-mai-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Sim
2401-003.881	SPAIPA S.A. INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS	10-fev-15	4ª C / 1ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Sim
2401-003.882	SPAIPA S.A. INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS	10-fev-15	4ª C / 1ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Sim
2402-003.500	BNY MELLON GESTÃO DE PATRIMÔNIO LTDA.	16-abr-13	4ª C / 2ª TO	Lourenço Ferreira do Prado	Thiago Taborda Simões	N/A	Sim
2402-003.501	BNY MELLON GESTÃO DE PATRIMÔNIO LTDA.	16-abr-13	4ª C / 2ª TO	Lourenço Ferreira do Prado	Thiago Taborda Simões	N/A	Sim
2403-002.785	BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A	4-nov-14	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Sim, desde que documento seja mencionado no acordo

O CARF se deparou com situação em que a PLR foi celebrada por comissão paritária, mas a pormenorização dos fatores de desempenho empresarial e individual levados em conta para o cálculo da PLR foi efetuada em documento apartado, cartilhas e slides em que não constaram a assinatura da comissão e do Sindicato. Na ocasião, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento entendeu que a Lei nº 10.101/00 “não impõe que as regras devam ser sempre exaustivas”, no sentido de que não poderia haver qualquer “detalhamento à parte”. Se a celebração for “o ponto final das estipulações para o pagamento”, o pacto poderia se transformar “em um instrumento extenso e talvez confuso aos olhos de quem não tem intimidade com

situações particulares daquela empresa, setor ou função”. Assim, a Turma julgou possível que aspectos acessórios e detalhamentos dos cálculos da PLR sejam estabelecidos em documentos apartados, desde que os contornos essenciais sejam entabulados em negociação coletiva⁵³⁷.

A 1ª Turma da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, partindo da mesma premissa de que as regras para distribuição não precisam estar previstas no próprio instrumento de negociação, mas este necessariamente deve mencionar o documento onde estão reveladas as metas e os critérios que devem ser cumpridos, concluiu, pelo voto de qualidade conduzido pelo conselheiro relator Kléber Ferreira de Araújo, ser devida a incidência das contribuições previdenciárias. No caso analisado, o programa de metas não havia sido mencionado no acordo, que apenas continha a indicação, de forma genérica, das diretrizes que poderiam ser consideradas na definição das regras de pagamento da PLR⁵³⁸.

Em decisão mais recente⁵³⁹, a referida Turma, por maioria de votos, afastou autuação que desconsiderou a existência de acordos ou termos individuais firmados entre a empresa e seus diretores e gerentes, aplicando a estes as regras gerais previstas em acordo coletivo. O conselheiro relator, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, considerou válida cláusula do acordo coletivo que previa expressamente que os ocupantes de cargos gerenciais teriam as suas metas definidas em ajustes específicos e individuais, os quais prevaleceriam sobre as cláusulas gerais do acordo coletivo. Foi afastada, portanto, a incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR paga a gerentes e diretores com base nos ajustes individuais que foram firmados com respaldo em cláusula do acordo coletivo.

O tema em questão também foi debatido no acórdão n. 9202-003.105, da 2ª Turma da CSRF, de relatoria do conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. A CSRF, por maioria, negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para considerar válida a existência de documento apartado (“Sistema de Gestão de Desempenho”), contemplando de forma detalhada as condições, metas individuais e fórmula de cálculo da PLR, sobretudo diante da comprovação de que os empregados foram cientificados das metas e objetivos a serem alcançados.

4.3.2. Possibilidade de a plr ser calculada com base em lucros ou resultados de outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico e de forma diferenciada conforme o cargo ou setor

Na presente pesquisa foram analisados vinte e nove acórdãos sobre a necessidade de o plano de PLR prever regras equânimes aos beneficiários e de serem considerados, entre as metas e critérios de pagamento, lucros ou resultados de outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico. Conforme se verifica da tabela abaixo, (i) é majoritário o entendimento de que o plano pode atribuir metas/pagamentos diferentes aos beneficiários e (ii) não há consenso quanto à possibilidade de serem considerados lucros auferidos por outras empresas do mesmo grupo:

537. Acórdão 2302-003.586.

538. Acórdão n. 2401-003.604.

539. Acórdão n. 2401-003.882, de 10/02/2015.

							Critérios analisados	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Plano de PLR pode atribuir metas/pagamentos diferentes aos beneficiários?	PLR pode ser paga com base em lucros ou resultados de outra pessoa jurídica do grupo econômico?
9202-003.105	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA	25-mar-14	2ª T CSRF	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	Sim	N/A
2301-002.770	SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.	15-mai-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	N/A	Sim	Sim
2301-002.771	SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.	15-mai-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	N/A	Sim	Sim
2301-002.769	SUSPENSYS SISTEMAS AUTOMOTIVOS	15-mai-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	N/A	Sim	Sim
2302-003.039	JOST BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS	18-mar-14	3ª C / 2ª TO	André Luis Mársico Lombardi	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Sim	Não
2302-003.040	JOST BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS	18-mar-14	3ª C / 2ª TO	André Luis Mársico Lombardi	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Sim	Não
2302-003.041	JOST BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS	18-mar-14	3ª C / 2ª TO	André Luis Mársico Lombardi	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Sim	Não
2302-003.042	JOST BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS	18-mar-14	3ª C / 2ª TO	André Luis Mársico Lombardi	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Sim	Não
2401-003.670	VOTORANTIM METAIS ZINCO	9-set-14	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	N/A	N/A	Sim	N/A
2401-001.902	BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO	8-jun-11	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	Elias Sampaio Freire	N/A	Sim	N/A
2403-002.979	COGNIS BRASIL LTDA.	11-mar-15	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Sim	N/A
2301-004.320	AYMORE CRÉDITO FINANCIAMENTO	11-fev-15	3ª C / 1ª TO	Wilson Antônio de Souza	Cleber Alex Friess	N/A	Sim	N/A

							Critérios analisados	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Plano de PLR pode atribuir metas/pagamentos diferentes aos beneficiários?	PLR pode ser paga com base em lucros ou resultados de outra pessoa jurídica do grupo econômico?
	TO E INVESTIMENTO			Corrêa				
2301-004.063	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14-mai-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Sim	N/A
2301-004.315	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	11-fev-15	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Cleberson Alex Friess	N/A	Sim	N/A
2301003.571	CREDIT SUISSE HEDGING-GRIFFO ASSET MANAGEMENT	19-jun-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	Mauro José Silva	Sim	N/A
2301-002.491	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	Sim	N/A
2301-002.492	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	Sim	N/A
2301-002.493	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	Sim	N/A
2301004.082	LOJAS AMERICANAS S.A.	17-jul-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Sim	N/A
2301004.083	LOJAS AMERICANAS S.A.	17-jul-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Sim	N/A
2301-004.129	ROBERT BOSCH LIMITADA	9-set-14	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Marcelo Oliveira	N/A	Sim	N/A
205 01.331	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA	5-nov-08	2ª CC / 5ª C	Liege Lacroix Thomasi	N/A	N/A	Sim	N/A
2401-003.881	SPAIPA S.A. INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS	10-fev-15	4ª C / 1ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Sim	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados	
							Plano de PLR pode atribuir metas/pagamentos diferentes aos beneficiários?	PLR pode ser paga com base em lucros ou resultados de outra pessoa jurídica do grupo econômico?
2401-003.882	SPAIPA S.A. INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS	10-fev-15	4ª C / 1ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Sim	N/A

Alguns acordos de PLR estabelecem metas por setor, ou até mesmo metas globais, relativas ao resultado do grupo econômico a que pertence o empregador, para que o empregado faça jus ao recebimento de PLR. Outros preveem metas e pagamentos diferenciados em função do cargo ocupado pelo empregado e até mesmo pagamento em função de lucros de outras entidades do grupo econômico. Tais situações têm dado margem a autuações, sob o argumento de que as metas devem ser individualizadas, equânimes ou limitadas aos resultados da empresa empregadora.

O conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, em julgamentos⁵⁴⁰ realizados na 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, embora tenha negado provimento ao recurso do contribuinte, afastou o argumento da autoridade fiscal de que o estabelecimento de meta global, envolvendo inclusive empresa residente no exterior, dificultaria ao empregado ter conhecimento do seu atingimento. Para o relator, tal meta cumpre igualmente a finalidade de integração do capital e empresa: “Se a comissão de negociação tomou como base dados do grupo empresarial, não há qualquer irregularidade na formalização do acordo”.

O mesmo entendimento quanto ao atingimento de meta do grupo econômico foi seguido na 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em voto também de relatoria do conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, seguido à unanimidade quanto a esse item⁵⁴¹. O voto também chancela a possibilidade de o acordo estabelecer metas e percentuais de participações distintos em função do cargo ocupado pelo empregado, o que foi considerado ilegal pela autoridade fiscal. Ao contrário, entende que quanto mais específicas as metas em relação às funções, mais claras e objetivas são as regras do plano, ao passo que percentuais maiores em função do cargo estimulam o empregado a buscar o crescimento profissional.

O conselheiro André Luis Mársico Lombardi, ao relatar o acórdão n. 2302-003.039, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, de 18/03/2014, também concordou expressamente com a possibilidade de serem estabelecidas regras diferenciadas de apuração para gestores em relação a empregados, mas discordou quanto à possibilidade de serem computados resultados de outras pessoas jurídicas. No seu entendimento, “deve-se tomar em conta, sempre, única e exclusivamente, o

540. Acórdãos n. 2302-002.874, 2302-002.873 e 2302-002.872, proferidos, em 20/11/2013, pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. O relator foi acompanhado pelos conselheiros Arlindo Cruz, André Mársico e Liege Lacroix, pelas conclusões. Não foi indicado no acórdão o ponto da fundamentação que não foi adotado pelos demais conselheiros.

541. Acórdãos n. 2301-002.770, 2301-002.771 e 2301-002.769, sessão de 15/05/2012.

lucro ou resultado da empresa na qual está inserido o trabalhador”. Prevaleceu, contudo, na turma, por maioria, o entendimento do conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, acima comentado, designado redator do acórdão vencedor.

Quanto ao pagamento de valores diferenciados em função do cargo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, concluiu que inexistia previsão legal quanto à exigência de pagamento de PLR equitativo aos funcionários e diretores da empresa, até porque tal exigência não seria razoável de acordo com a própria essência do benefício fiscal, já que uma empresa com diversos setores pode estabelecer critérios distintos em observância às especificidades das áreas de atuação⁵⁴².

O mesmo entendimento foi seguido pela maioria da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no acórdão n. 2401-003.670, sessão de 09/09/2014, de relatoria da conselheira Carolina Wanderley Landim, reiterando o posicionamento já manifestado no acórdão n. 2401-001.902, sessão de 08/06/2011, de relatoria do conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no sentido de inexistir determinação para a realização de pagamentos na mesma proporção para empregados e diretores, e tampouco para ocupantes de iguais funções, justamente porque “os parâmetros de aferição do *quantum* a ser repassado leva em conta o desempenho individual do trabalhador”⁵⁴³. A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, por meio do acórdão n. 2403-002.979, sessão de 11/03/2015, também chancelou, por unanimidade⁵⁴⁴, acordo que previa metas e aferições diversas para os cargos de supervisão e direção.

4.3.3. Situações em que as autoridades fiscais consideraram as metas insuficientes ou inexistentes

Na tabela seguinte, indicamos trinta e oito acórdãos em que as metas previstas no plano foram consideradas insuficientes pelos conselheiros do CARF para a caracterização da PLR:

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados			
							Pagamento em valor ou percentual fixo	Pagamento conforme tempo de serviço	Pagamento conforme horas trabalhadas/faltas desnatura	Pagamento mínimo
9202-002.826	BANCO RURAL S.A.	7-ago-13	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2302-002.874	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Descaracteriza a PLR	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A

542. Acórdão n. 9202-003.105, sessão de 25/03/2014.

543. No mesmo sentido, os acórdãos n. 2401-003.604 e 2401-003.882.

544. Os conselheiros Ivacir Júlio de Souza e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro votaram pelas conclusões.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados			
							Pagamento em valor ou percentual fixo	Pagamento conforme tempo de serviço	Pagamento conforme horas trabalhadas/faltas desnatura	Pagamento mínimo
2302-002.873	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Descaracteriza a PLR	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A
2302-0002.872	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Descaracteriza a PLR	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A
2302-0002.872	ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.	20-nov-13	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Arlindo da Costa e Silva	N/A	Descaracteriza a PLR	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A
2401-003.191	SITEL DO BRASIL LTDA.	25-mar-14	3ª C / 2ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A
2401-003.192	SITEL DO BRASIL LTDA.	25-mar-14	3ª C / 2ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A
2401-003.190	SITEL DO BRASIL LTDA.	25-mar-14	3ª C / 2ª TO	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A
2301-003.478	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2301-003.477	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2301-003.475	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2301-003.474	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS GASMIG	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2301-003.476	COMPANHIA DE GÁS DE MINAS GERAIS	18-abr-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	Damião Cordeiro de Moraes	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A

							Critérios analisados			
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Pagamento em valor ou percentual fixo	Pagamento conforme tempo de serviço	Pagamento conforme horas trabalhadas/faltas desnatura	Pagamento mínimo
	GASMIG									
2301-002.627	CARBONO LORENA LTDA.	12-mar-12	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2301-004.129	ROBERT BOSCH LIMITADA	9-set-14	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Marcelo Oliveira	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2301-002.491	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A
2301-002.492	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A
2301-002.493	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A
2302-003.394	FDS ENGENHARIA DE ÓLEO E GÁS S/A	11-set-14	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2401-003.117	IRMÃOS AYRES S/A CONST IND E COM	17-jul-13	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	N/A	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2401-003.801	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2401-003.802	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2401-003.803	VIAÇÃO CAMPO GRANDE LTDA.	4-dez-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2403-002.169	CIA DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA	15-mai-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2401-003.043	BANCO BONSUCCESS	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina	Igor Araújo Soares	N/A	Percentual fixo não	N/A	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados			
							Pagamento em valor ou percentual fixo	Pagamento conforme tempo de serviço	Pagamento conforme horas trabalhadas/faltas desnatura	Pagamento mínimo
	O S.A.			Monteiro e Silva Vieira			descaracteriza a PLR			
2401-003.047	BANCO BONSUCCESS O S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Igor Araújo Soares	N/A	Percentual fixo não descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2401-003.048	BANCO BONSUCCESS O S.A.	18-jun-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Igor Araújo Soares	N/A	Percentual fixo não descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2401-002.552	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ	11-jul-12	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR
2401-002.898	MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA.	20-fev-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2401-002.899	MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA.	20-fev-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2401-002.900	MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA.	20-fev-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2401-002.957	TELEVISÃO SALVADOR S.A.	16-abr-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2401-002.958	TELEVISÃO SALVADOR S.A.	16-abr-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2401-002.959	TELEVISÃO SALVADOR S.A.	16-abr-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Descaracteriza a PLR	N/A	N/A	N/A
2403-	AJINOMOTO DO BRASIL	16-jul-	4ª C / 3ª	Paulo Maurício	N/A	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados			
							Pagamento em valor ou percentual fixo	Pagamento conforme tempo de serviço	Pagamento conforme horas trabalhadas/faltas desnatura	Pagamento mínimo
002.115	INDÚSTRIA E COMÉRCIO	13	TO	Pinheiro Monteiro					a PLR	
2403-002.114	AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2403-002.117	AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A
2403-002.116	AJINOMOTO DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	N/A	Não descaracteriza a PLR	N/A

Em alguns acórdãos, o CARF chancelou a acusação fiscal, por entender que o plano de PLR não estipulou qualquer meta ou critério para o seu pagamento, sendo suficiente a permanência nos quadros da empresa ou a mera existência de lucro, sem qualquer índice mínimo exigido.

No acórdão n. 9202-002.826, a CSRF, por maioria de votos, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por entender que a parcela paga a título de PLR tinha cunho salarial, pois para ter direito a tal parcela bastava ter trabalhado na empresa, independentemente de ter colaborado para geração do lucro ou do cumprimento de qualquer critério ou condição. O pagamento foi previsto para todos os empregados em função da data de admissão – se esta ocorreu antes do exercício da distribuição, o pagamento seria integral, se dentro do exercício, o pagamento seria proporcional. Além disso, o pagamento correspondeu a percentual sobre o salário do empregado, acrescido de parcela fixa, sendo observado um teto para pagamento⁵⁴⁵.

O tempo de serviço também foi rechaçado como único critério a ser utilizado na distribuição do PLR pela 2ª Turma da 3ª Câmara e 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, tanto no caso em que o pagamento foi realizado de forma obrigatória, independentemente do resultado, de forma igualitária a todos os empregados, respeitando-se apenas a proporcionalidade ao tempo de serviço⁵⁴⁶, quanto na hipótese em que a condição para o pagamento se limitou à prestação de serviço ininterrupta nos últimos 12 meses ou ao ingresso nos quadros da empresa a partir de determinado período, hipóteses em que o pagamento foi realizado de forma proporcional⁵⁴⁷.

545. Acórdão n. 9202-002.826, sessão de 07/08/2013.

546. Acórdãos n. 2302-002.874, 2302-002.873, 2302-002.871, 2302-002.872, sessão de 20/11/2013.

547. Acórdãos n. 2401-003.191, 2401-003.192, 2401-003.190, sessão de 25/03/2014.

Na mesma linha, o pagamento de parcelas fixas, desvinculadas do atingimento de metas, foi considerado como suficiente para a configuração da natureza salarial das verbas pagas, sob o argumento de que a PLR é remuneração flexível, que depende de variáveis como o desempenho dos funcionários, lucros e resultados⁵⁴⁸.

A mera existência de lucro, sem que fosse estipulada nenhuma meta de valor ou de resultado, também foi desconsiderada como hábil a caracterizar o pagamento como PLR imune à tributação pela maioria da 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento⁵⁴⁹.

Situação um pouco diferente foi verificada no acórdão n. 2301-002.491, da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em que o critério de horas trabalhadas não foi considerado como apto para a distribuição de lucros e resultados. Nos termos do voto do relator Leonardo Henrique Pires Lopes, “a permanência de horas na empresa não é garantia de que haverá aumento na produtividade ou o alcance de melhores resultados”⁵⁵⁰.

Diferentemente da 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, que considerou o critério de horas trabalhadas inapto como meta em programa de PLR, a 2ª Turma da mesma Câmara entendeu que é possível estabelecer como critério tudo aquilo que contribua para o desempenho empresarial, de modo que o absenteísmo pode ser considerado como meta, pois, caso contrário, seria necessário admitir que uma empresa com absenteísmo de 1% não seria potencialmente mais produtiva do que uma empresa com percentual superior⁵⁵¹.

Tal posicionamento foi reiterado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, ao analisar situações envolvendo indústria e empresa de ônibus, oportunidades em que foi ressaltada a impossibilidade de a autoridade lançadora ou julgadora criar juízo de valor sobre os critérios eleitos pelas partes⁵⁵². A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento também validou planos de distribuição de lucros e resultados contendo, dentre as regras, o absenteísmo⁵⁵³.

4.4. Mecanismos de aferição

Quanto aos mecanismos de aferição, foram indicados, na breve tabela a seguir, doze acórdãos em que (i) os mecanismos de aferição foram considerados subjetivos ou (ii) os documentos comprobatórios da aferição não foram apresentados pelo contribuinte:

548. Acórdãos n. 2301-003.478, 2301-003.477, 2301-003.475, 2301-003.474, 2301-003.476, sessão de 18/04/2013, acórdão n. 2301-002.627, sessão de 12/03/2012, acórdão n. 2301-004.129, sessão de 09/09/2014.

549. Acórdãos n. 2302-002.874, 2302-002.873, 2302-002.871, 2302-002.872, sessão de 20/11/2013.

550. Acórdão n. 2301002.491, sessão de 18/01/2012.

551. Acórdão n. 2302-003.394, sessão de 11/09/2014.

552. Acórdão n. 2401-003.117, sessão de 17/07/2013 e Acórdãos n. 2401-003.802, 2401-003.801, 2401-003.803, proferidos na sessão de 04/12/2014.

553. Acórdão n. 2403002.115, sessão de 16/07/2013 e acórdão n. 2403-002.169, sessão de 15/05/2013.

							Critérios analisados	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Ficha de avaliação considerada subjetiva?	Mera falta de apresentação dos documentos demonstrando a aferição permite desconsideração do plano?
2401-003.112	BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS	17-jul-13	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Não
2301-004.063	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14-mai-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	N/A	Sim
2301-004.051	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14-mai-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	N/A	Sim
2402-004.323	UNIBANCO CORRETORA DE VALORES MOBILIÁRIOS E CAMBIO S.A.	7-out-14	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	N/A	Sim
2401-003.537	ARCELORMITTAL SISTEMAS S.A	15-mai-14	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	Kleber Ferreira Araújo	N/A	N/A	Não
2401-003.538	ARCELORMITTAL SISTEMAS S.A	15-mai-14	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	Kleber Ferreira Araújo	N/A	N/A	Não
2401-003.539	ARCELORMITTAL SISTEMAS S.A	15-mai-14	4ª C / 1ª TO	Carolina Wanderley Landim	Kleber Ferreira Araújo	N/A	N/A	Não
2302-003.394	FDS ENGENHARIA DE ÓLEO E GÁS S/A	11-set-14	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	N/A	Sim
2402-003.116	CONCLAVES SALLES S/A IND. E COMERCIO	20-set-12	4ª C / 2ª TO	Ana Maria Bandeira	N/A	N/A	Sim	N/A
2401-003.142	BANCO BARCLAYS S/A.	13-ago-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Igor Araújo Soares	N/A	Sim	N/A
2301-002.627	CARBONO LORENA LTDA.	12-mar-12	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	N/A	Sim
2401-003.401	CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO	19-fev-14	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Sim

Como visto acima, a Lei n. 10.101/2001 exige que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Dentro desse contexto, os mecanismos de avaliação individual do segurado também têm sido alvo de controvérsias, especialmente nos casos em que (i) não são apresentados os documentos demonstrando a aferição realizada ou (ii) os métodos utilizados são considerados insuficientes pelas autoridades fiscais.

Quanto aos documentos demonstrando a aferição do cumprimento do acordo, verifica-se a existência de posicionamento sustentado pelo conselheiro Kléber Ferreira de Araújo, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no sentido de que a ausência de apresentação pelo contribuinte dos documentos em que conste a aferição dos resultados alcançados com vistas ao pagamento da PLR não descaracteriza o plano, desde que o pagamento seja respaldado em regras claras e objetivas, sendo cabível a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, seguida do lançamento das contribuições por arbitramento.

No acórdão n. 2401-003.112⁵⁵⁴, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento entendeu que, quando o contribuinte deixa de apresentar os documentos que respaldam a aferição, cria obstáculo ao fisco de concluir com segurança se a parcela intitulada de PLR conteria verbas outras suscetíveis de tributação, fazendo com que a autoridade fiscal possa desconsiderar os pagamentos a título de PLR. No caso analisado, foi dado provimento ao recurso, por maioria, considerando o equívoco no procedimento adotado pelo auditor, diante da inexistência de lavratura de auto de infração em face da não exibição dos documentos solicitados e da ausência de motivação quanto ao arbitramento, no lançamento das contribuições, em razão da recusa do contribuinte em atender as intimações da auditoria.

Tal entendimento foi reiterado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no acórdão n. 2301-004.063, bem como pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no acórdão n. 2402-004.323.

O referido entendimento, contudo, não prevaleceu no acórdão n. 2401-003.539⁵⁵⁵, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, pois se concluiu que dos documentos apresentados pelo contribuinte no curso da fiscalização era possível constatar o valor da meta, o percentual atingido e o valor recebido correspondente a cada empregado, além de apurações dos indicadores da empresa com os critérios avaliados para cada mês, alcançando-se percentual acumulado por área, demonstrando a observância da legislação pertinente.

No acórdão n. 2302-003.394, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento ressaltou que a ausência de apresentação das avaliações dos beneficiários do PLR complementar nos moldes acordados e a alegação de confidencialidade dos pagamentos e da própria folha de pagamento complementar obstam a análise dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado,

554. Sessão de 17/07/2013.

555. Sessão de 14/05/2015.

conforme determina o §1º do art. 2º da Lei n. 10.101/00, tornando inviável a conclusão quanto ao cumprimento do acordo coletivo.

Por fim, quanto à forma de aferição, destaca-se o acórdão n. 2402-003.116, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento manteve a decisão da DRJ⁵⁵⁶ por considerar que, embora os critérios fossem objetivos – avaliação de desempenho dos itens produtividade, assiduidade, higiene e limpeza, variando a depender da avaliação e sendo proporcional ao tempo de serviço –, os mecanismos de aferição utilizados – avaliação de desempenho, com preenchimento de ficha de avaliação com critérios de A a D – eram desprovidos de qualquer objetividade.

Já a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, ao analisar semelhante avaliação de desempenho (A, B, C, D ou N/A – não aplicável), convalidou os pagamentos realizados a título de PLR⁵⁵⁷.

5. Periodicidade

No que tange à periodicidade, elaboramos tabela contendo vinte e dois acórdãos sobre (i) a possibilidade de a PLR ser paga mais de uma vez no mesmo semestre (durante a vigência da redação original do §2º do art. 3º da Lei n. 10.101/00, alterado pela Lei n. 12.832/13⁵⁵⁸) e (ii) os reflexos da inobservância da periodicidade mínima:

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados	
							Pagamentos podem ser feitos no mesmo semestre, desde que não ultrapassem dois por ano? (redação original)	Inobservância da periodicidade mínima desnatura todo o plano de PLR?
9202-003.192	GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA.	6-mai-14	2ª T CSRF	Gustavo Lian Haddad	N/A	N/A	N/A	Não
2301-003.732	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	N/A	Não
2302-002.844	ARAINVEST PARTICIPAÇÕES S.A.	19-nov-13	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Sim

556. Acórdão n. 2402-003.116, sessão de 20/09/2012.

557. Acórdão n. 2401-003.142, sessão de 13/08/2013.

558. Redação original: “§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil”. Redação atual: “§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil”.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados	
							Pagamentos podem ser feitos no mesmo semestre, desde que não ultrapassem dois por ano? (redação original)	Inobservância da periodicidade mínima desnatura todo o plano de PLR?
2302-002.941	RHODIA BRASIL LTDA.	22-jan-14	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	N/A	Não, desde que o plano tenha sido corretamente elaborado, tendo ocorrido apenas erro na execução
2302-003.139	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.	13-mai-14	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	Juliana Campos de Carvalho Cruz	Sim	N/A
2401-003.487	COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG	30-abr-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	Carolina Wanderley Landim	Não	Não
2401-003.544	BORLEM S.A. EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS	16-jul-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Não	Não
2401-003.626	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Kleber Ferreira de Araújo	Não	Não
2401-004.151	EBATE CONSTRUTORA LTDA.	11-set-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Não (pagamento mensal descaracteriza a PLR)	N/A
2401-004.152	EBATE CONSTRUTORA LTDA.	11-set-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Não (pagamento mensal descaracteriza a PLR)	N/A
2401-004.153	EBATE CONSTRUTORA LTDA.	11-set-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Não (pagamento mensal descaracteriza a PLR)	N/A
2401-004.154	EBATE CONSTRUTORA LTDA.	11-set-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Não (pagamento mensal descaracteriza a PLR)	N/A
2401-003.651	BANCO DO ESTADO DE SERGIPE	13-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Não	Não
2401-003.895	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.	12-fev-15	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Não	Não
2403-002.202	ITAÚ SEGUROS S/A	13-ago-13	4ª C / 3ª TO	Carlos Alberto Mees	Marcelo Freitas de	N/A	Não	Não

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Critérios analisados	
							Pagamentos podem ser feitos no mesmo semestre, desde que não ultrapassem dois por ano? (redação original)	Inobservância da periodicidade mínima desnatura todo o plano de PLR?
				Stringari	Souza Costa			
2403-002.979	COGNIS BRASIL LTDA.	11-mar-15	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Não	N/A
2301-004.315	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	11-fev-15	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Cleberson Alex Friess	N/A	Não	N/A
2301-003.640	FRINAL S.A - FRIG E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA	17-jul-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damião Cordeiro de Moraes	N/A	N/A	Não
2403-001.828	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	Não
2403-001.829	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	Não
2403-001.830	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	Não
2403-001.831	HAY DO BRASIL CONSULTORES LTDA.	23-jan-13	4ª C / 3ª TO	Paulo Maurício Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	N/A	Não

Ao interpretar a regra de periodicidade, o conselheiro Kleber Ferreira Araújo ressaltou que “o legislador deixou aos empregadores a possibilidade de fazerem um pagamento por semestre ou dois pagamentos por ano civil”⁵⁵⁹. De acordo com esse voto, a conjunção “ou” indicaria que as regras são cumulativas, isto é, não seria permitida a realização de pagamentos no mesmo semestre, ainda que não extrapolassem o limite de dois pagamentos por ano⁵⁶⁰.

559. Acórdão 2401-003.895, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, sessão de 12/02/2015, conselheiro relator Kleber Ferreira Araújo.

560. “Ao contrário do que defende o sujeito passivo, a leitura do dispositivo transcrito permite concluir que o legislador deixou aos empregadores a possibilidade de fazerem um pagamento por semestre ou dois pagamentos por ano civil. Observe-se que a conjunção “ou” nesse caso é usada com conotação inclusiva, permitindo inferir que a norma não permite o pagamento da PLR em periodicidade inferior a semestral, nem em mais de duas vezes ao ano.

Nos acórdãos ns. 2401-004.151, 2401-004.152, 2401-004.153 e 2401-004.154, proferidos em 11/09/2014 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento e que envolvem o mesmo contribuinte, o fato de os pagamentos terem sido realizados *mensalmente* foi apontado pelo conselheiro relator Wilson Antonio de Souza Corrêa como motivo para a manutenção das autuações fiscais, entre outros.

Ainda quanto à aplicação da regra de periodicidade, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento entendeu que o fato de o contribuinte ter realizado mais de dois pagamentos no mesmo semestre não violou a Lei n. 10.101/00, pois os pagamentos foram feitos a empregados diferentes⁵⁶¹.

É importante destacar o entendimento de que a vedação de pagamento em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano também engloba as antecipações e complementações de PLR, isto é, pagamentos referentes a competências anteriores ou posteriores, conforme o voto vencedor proferido no acórdão n. 2401-003.544⁵⁶².

Em alguns dos acórdãos que envolvem a observância do art. 3º, §2º da Lei n. 10.101/00, os conselheiros analisaram se (i) essa situação desnaturaria todo o plano, devendo ser tributada a totalidade da PLR distribuída ou (ii) deveria ser tributada apenas a parcela que violou a regra de periodicidade.

Na sessão de 19/11/2013, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento entendeu, por voto de qualidade, “que a afronta ao disposto na Lei n. 10.101/2000, no que se refere ao acordo de pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano civil descaracteriza todo o plano”⁵⁶³. Naquele caso concreto, foram realizadas *três distribuições* de PLR no mesmo ano civil.

No voto condutor, o conselheiro relator André Luís Mársico Lombardi afirmou que, em regra, os pagamentos realizados a título de PLR estão sujeitos à tributação, sendo excepcionalmente excluídos do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias na situação prevista pelo art. 7º, XI da Constituição Federal, o qual condiciona a desvinculação da remuneração à observância dos requisitos estabelecidos pela legislação infraconstitucional.

Partindo dessa premissa, o conselheiro concluiu que, sendo inobservada a legislação infraconstitucional que permite a aplicação da exceção, incide a regra, ou seja, os pagamentos efetuados a título de PLR são vinculados à remuneração e, consequentemente, estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

Como fundamento de seu voto, o conselheiro relator transcreveu ementas de acórdãos em que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar situações análogas ao

Essa é a interpretação mais razoável para a questão, pois caso se entenda que a partícula “ou” representa uma exclusão, afasta-se por completo a regra da periodicidade semestral, uma vez que a empresa poderia pagar duas parcelas por semestre, desde que não violasse o limite de dois pagamentos ao ano.”

561. Acórdão n. 2401-003.487, sessão de 15/04/2014, relator designado Kleber Ferreira Araujo.

562. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, sessão de 16/07/2014, conselheira relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, redator designado: conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

563. Acórdão n. 2302-002.844.

descumprimento da regra de periodicidade, consignou que, caso sejam inobservadas as condições da Lei n. 10.101/00, os pagamentos configuram remuneração e devem ser tributados.

Embora o contribuinte tenha pleiteado, em caráter subsidiário, a manutenção da autuação fiscal apenas em relação ao pagamento que excedeu a periodicidade máxima, o conselheiro relator entendeu que a natureza jurídica do plano é uma só, não podendo os pagamentos serem considerados de forma individualizada, de modo que, sendo descaracterizada a PLR pela inobservância de qualquer requisito previsto pela Lei n. 10.101/00, a integralidade do plano estará sujeita à tributação.

O conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes apresentou declaração de voto em sentido contrário, por entender que apenas a parcela excedente deveria ser tributada, pois, tendo sido observados os demais requisitos estabelecidos pela legislação, o plano de PLR não poderia ser integralmente desconsiderado.

Na esteira do voto vencido no acórdão n. 2302-002.844, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em 12/02/2015, entendeu que deveriam ser tributadas apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/00. Esse entendimento prevaleceu por maioria, havendo dois votos divergentes⁵⁶⁴.

Foi transcrita pelo conselheiro relator ementa de acórdão proferido pelo STJ afirmando que, no caso concreto, apenas os pagamentos que observaram a periodicidade mínima de seis meses não estariam sujeitos à tributação.

Não foram identificadas manifestações da CSRF sobre as consequências da inobservância da regra de periodicidade.

6. Pagamento de PLR independentemente da existência de lucros

A CSRF, por meio do acórdão n. 9202-002.826, de lavra do conselheiro Elias Sampaio Freire, firmou o entendimento de que os critérios e condições para pagamento do PLR podem ser fixados com relação aos resultados, aos lucros ou a ambos. A participação nos resultados está ligada ao aumento da produtividade, ao alcance de meta de desempenho. A participação nos lucros relaciona-se a uma meta de rentabilidade previamente definida. Ao fisco cabe apenas verificar se os requisitos legalmente estabelecidos foram cumpridos pela empresa, mas é defeso exigir requisitos desprovidos de previsão legal.

O conselheiro Marcelo Oliveira⁵⁶⁵, também em decisão da CSRF, ressaltou a possibilidade de o pagamento ocorrer em razão dos resultados obtidos, independentemente da verificação de lucro. Haveria, inclusive, possibilidade de pagamento em caso de “redução do prejuízo”.

Na mesma linha, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no acórdão n. 2301-01.976, ressaltou que o pagamento de PLR não está vinculado à existência de lucro líquido, pois não se trata de participação sobre lucros, mas sim de

564. Acórdão 2401-003.895, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª. Seção de Julgamento, sessão de 12/02/2015, conselheiro relator Kleber Ferreira Araujo.

565. Acórdão 9202-003.258, sessão de 29/07/2014, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

participação sobre lucros e resultados, de modo que restou afastado o óbice considerado pela fiscalização quanto ao critério LAJIDA (lucros antes dos juros, impostos, depreciação e amortização, também conhecido como EBITDA).

No acórdão n. 2401-003.142, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deu provimento ao recurso voluntário, por maioria de votos, convalidando a PLR vinculada ao percentual de retorno sobre o patrimônio líquido no início do exercício fiscal, obtido após o pagamento de impostos, previsão de despesas com a própria PLR e correção monetária do patrimônio líquido.

Os principais aspectos de tais acórdãos foram sintetizados na seguinte tabela:

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	PLR apenas pode ser paga quando há lucros?
9202-002.826	BANCO RURAL S.A.	7-ago-13	2ª T CSRF	Elias Sampaio Freire	N/A	N/A	Não
9202-003.258	CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S.A.	29-jul-14	2ª T CSRF	Maria Helena Cotta Cardozo	Marcelo Oliveira	N/A	Não
2301-01.976	INFOGLOBO COMUNICAÇÕES S.A.	14-abr-11	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Não
2401-003.142	BANCO BARCLAYS S/A.	13-ago-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Igor Araújo Soares	N/A	Não

7. Impossibilidade de a PLR substituir ou complementar a remuneração devida ao empregado

Embora a regra estabelecida pelo *caput do* art. 3º da Lei n. 10.101/00, de que a PLR “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado”, seja usualmente mencionada pelos acórdãos sobre a matéria, não identificamos julgamento em que, diante das características do caso concreto, os conselheiros afirmaram ter sido diretamente violada tal norma.

No acórdão n. 2302-003.139, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento afirmou que a inobservância da periodicidade de pagamentos prevista pelo art. 3º, §2º da Lei n. 10.101/00 acaba por violar “o espírito da PLR, que é o de não substituir salário”⁵⁶⁶. No voto condutor, foi ressaltado que a obrigatoriedade de os pagamentos serem realizados com a periodicidade mínima de um semestre e no máximo duas vezes por ano foi instituída justamente visando a mitigar o risco de os empregadores pagarem PLR como forma de substituição ou complementação de salário.

566. Sessão de 13/05/2014, conselheira relatora Liege Lacroix Thomasi.

Nessa mesma linha, foi ressaltado, no voto vencedor do acórdão n. 2302-003.342, que, tendo a PLR o intuito de incentivar o empregado a melhorar seu desempenho funcional, não pode ser utilizada “em substituição ou complementação da remuneração devida ao empregado pelo seu desempenho ordinário e habitual, decorrente, meramente, do contrato de trabalho”⁵⁶⁷.

Por fim, quanto ao montante pago a título de PLR ser desnaturado em decorrência do seu elevado valor em relação ao salário do empregado, nota-se que o posicionamento da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento foi alterado, pois, no acórdão n. 2301-003.731, proferido em 18/09/2013, o pagamento a título de PLR no valor equivalente a 371,60% para alguns empregados “evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados”. Já no acórdão n. 2301-003.755, proferido em 15/10/2013, foi convalidado o pagamento de PLR no percentual de 280% da remuneração, diante da inexistência de limitação legal quanto ao valor a ser pago. Mesmo entendimento foi sustentado no acórdão n. 2301.004.320, proferido em 11/02/2015, oportunidade em que se considerou que “apesar de estranho um recebimento de 1.000% maior que o salário”, não haveria imperfeição legal.

No acórdão n. 2402-004.322, proferido em 07/10/2014, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, por unanimidade, também afastou o argumento da acusação fiscal quanto à impossibilidade de pagamento de valores de PLR que superem o salário base do empregado, por ausência de previsão legal para tanto.

Os principais aspectos dos acórdãos analisados nesta pesquisa sobre o assunto acima foram sintetizados na seguinte tabela:

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Situações em que o CARF analisou a violação indireta à regra que impede a substituição ou complementação de salário
2302-003.139	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.	13-mai-14	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	Juliana Campos de Carvalho Cruz	Inobservância da periodicidade de pagamentos acaba violando a impossibilidade de substituir ou complementar salários, desnaturando a PLR
2302-003.342	IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.	9-set-14	3ª C / 2ª TO	Arlindo Costa e Silva	N/A	N/A	Remuneração devida ao empregado pelo seu desempenho ordinário e habitual, decorrente, meramente, do contrato de trabalho, desnatura a PLR
2301-003.731	BANCO ABN AMRO REAL S.A.	18-set-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	Pagamento no valor equivalente a 371,60% para alguns empregados desnatura a PLR
2301-003.755	BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO	15-out-13	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Marcelo Oliveira	N/A	Não desnatura a PLR o pagamento equivalente a 280% da remuneração, diante da inexistência de limitação legal quanto ao valor a ser pago

567. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, sessão de 09/09/2014, conselheiro relator Arlindo da Costa e Silva.

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Situações em que o CARF analisou a violação indireta à regra que impede a substituição ou complementação de salário
2301-004.320	AYMORE CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO	11-fev-15	3ª C / 1ª TO	Wilson Antônio de Souza Corrêa	Cleber Alex Friess	N/A	Não desnatura a PLR o pagamento equivalente a 1000% da remuneração, diante da inexistência de limitação legal quanto ao valor a ser pago
2402-004.322		7-out-14	4ª C / 2ª TO				PLR pode superar o valor do salário
2401-003.604	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Lei não prevê limite de proporção entre o salário e a PLR
2401-003.606	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL)	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Lei não prevê limite de proporção entre o salário e a PLR

8. Possibilidade de a PLR ser paga a administradores estatutários

No que tange à possibilidade de pagamento de PLR a diretores estatutários, foram analisados os seguintes vinte e seis acórdãos:

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	PLR paga a diretor estatutário sofre incidência das contribuições?
2401-003.487	COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG	30-abr-15	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira de Araújo	Carolina Wanderley Landim	Sim
2302-001.283	METRO TECNOLOGIA INFORMÁTICA LTDA.	24-ago-11	4ª C / 1ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	N/A	Sim
2301-004.364	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV	12-mar-15	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Sim
2301-003.666	IRB BRASIL RESSEGUROS S/A	13-ago-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	N/A	N/A	Sim
2401-003.626	CERVEJARIAS KAISER BRASIL	12-ago-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	Kleber Ferreira de Araújo	Sim

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	PLR paga a diretor estatutário sofre incidência das contribuições?
2302-002.373	PARS PRODUTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA.	12-mar-13	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	N/A	Sim
2403-002.158	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	17-jul-13	4ª C / 3ª TO	Marcelo Freitas de Souza Costa	N/A	N/A	Não
2403-002.336	MARÍTIMA SAÚDE SEGUROS S.A.	19-nov-13	4ª C / 3ª TO	Marcelo Freitas de Souza Costa	N/A	N/A	Não
2402-002.883	MERCANTIL DO BRASIL FINANCEIRA	10-jul-12	4ª C / 2ª TO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	N/A	N/A	Não
2401-003.811	COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA	21-jan-15	4ª C / 1ª TO	Igor Araújo Soares	N/A	N/A	Não
2301-004.364	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV	12-mar-15	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Não
2301-002.491	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	Não
2301-002.492	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	Não
2301-002.493	FRAS-LE S.A.	18-jan-12	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	Damião Cordeiro de Moraes	Não
2402-002.700	GPC QUÍMICA S.A.	15-mai-12	4ª C / 2ª TO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	N/A	N/A	Não
2803-002.325	COMPANHIA FABRIL LEPPER	14-mai-13	3ª TE	Natanael Vieira dos Santos	N/A	N/A	Não
2301-003.254	CIA DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA	22-jan-13	3ª C / 1ª TO	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	N/A	Sim
2301004.082	LOJAS AMERICANAS S.A.	17-jul-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Sim

							Critério analisado
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	PLR paga a diretor estatutário sofre incidência das contribuições?
2301004.083	LOJAS AMERICANAS S.A.	17-jul-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Sim
2301003.439	MARÍTIMA SAÚDE SEGUROS S.A.	16-abr-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Mauro José Silva	N/A	Sim
2302-003.394	FDS ENGENHARIA DE ÓLEO E GÁS S/A	11-set-14	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Sim
2401-003.112	BTG PACTUAL ASSET MANAGEMENT S.A. DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS	17-jul-13	4ª C / 1ª TO	Kléber Ferreira de Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Sim
2401003.571	VIVO S/A	17-jul-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Igor Araújo Soares	N/A	Sim
2803-002.923	TRAMONTINA CENTRAL DE ADMINISTRAÇÃO	21-jan-14	3ª TE	Eduardo de Oliveira	N/A	N/A	Sim
2302003.059	SEMP TOSHIBA AMAZONAS	18-mar-14	3ª C / 2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	André Luís Mársico Lombardi	N/A	Sim
2403001.387	FIDENS ENGENHARIA S.A.	19-jun-12	4ª C / 3ª TO	Ivacir Júlio de Souza	N/A	N/A	Sim

A Constituição Federal, no capítulo que trata dos Direitos Sociais, esculpe no artigo 7º a gama de direitos dos trabalhadores. Assim o faz: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)” (sem grifos no original).

Em seus 38 incisos tal dispositivo constitucional elenca uma série de direitos típicos das relações de emprego, tais como 13º salário, aviso-prévio, férias, descansos semanais remunerados, jornada de trabalho etc. Porém, há também dentre esses outros direitos que são extensíveis a outras categorias de trabalhadores, como por exemplo, salário-maternidade (aplicável a todas as trabalhadoras), Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, FGTS (aplicável ao diretor não-empregado⁵⁶⁸), ao aprendiz⁵⁶⁹,

568. Lei n. 8.036/90, art. 16.

569. Lei n. 10.097/00, art. 2º.

redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de proteção de saúde, higiene e segurança, entre outros.

Dentre esses direitos, um em especial causa polêmica quanto aos sujeitos e eficácia. A Participação nos Lucros e Resultados, prevista no inciso XI: “XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”.

A polêmica surge em razão da redação do comando constitucional. Quanto à aplicabilidade: a participação nos lucros e resultados, desvinculada da remuneração prescinde de Lei para ser percebida, isto é, só a gestão da empresa, por ser excepcional, que necessita da lei regulamentadora? Segunda questão: a participação é extensiva a todos os trabalhadores que prestam serviços à empresa, ou somente aos seus empregados?

A edição da Lei n. 10.101, em 19 de dezembro de 2000, como conversão da MP 1.982-77, em vez de sepultar a questão, fomentou tal discussão.

Vejam os artigos dos seus três primeiros artigos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

§3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

(...)

§4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do §1º deste artigo.

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação,

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de

incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...) (sem grifos no original)

A Lei n. 10.101/00, porém, não teve o condão de resolver a polêmica. Se por um lado contém a regulamentação, por outro não afasta, nem garante a possibilidade de sua aplicação aos trabalhadores sem vínculo de emprego. Vejamos.

O artigo 1º esclarece que a Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, dando um sentido amplo ao conceito de trabalhador, graças à utilização da designação genérica daqueles que prestam serviços pessoais aos contratantes. Por outro ângulo, o artigo 2º limita a aplicabilidade da lei, ao prescrever que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, sempre com a participação sindical.

Ao se recordar que a Lei n. 8.212/91⁵⁷⁰ expressamente afasta a PLR da composição do salário de contribuição, desde que os valores pagos a título de participação estejam de acordo com a lei específica, verificamos a importância da correta interpretação das disposições da Lei n. 10.101/00.

A contradição quanto aos sujeitos do direito de recebimento da PLR é tratada pela Corte Administrativa sobre algumas vertentes. Vejamos.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em julgado que resultou no acórdão n. 2302-001.283⁵⁷¹, explicita, já na ementa da decisão que:

A Lei nº. 10.101/00 não regula o pagamento de PLR para o segurado na categoria de contribuinte individual⁵⁷², mas para o segurado empregado, e desde que o pagamento atenda todas as disposições nela previstas. (sem grifos no original)

No voto, a conselheira relatora exprime o entendimento adotado pela 2ª Turma Ordinária:

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho

de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

Entretanto, em nenhum momento a lei contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento visa o segurado empregado. A Lei nº. 10.101/00 não regula o pagamento de PLR para o segurado na categoria de contribuinte individual, mas para o segurado empregado, e

570. Artigo 28, §9º, alínea 'j' da Lei de Custeio da Previdência.

571. Proc. 19515.001242/2008-12, julgado em 24 de agosto de 2011, Relatora Liege Lacroix Thomasi.

572. A Lei de Custeio da Previdência Social, em seu artigo 12, inciso V, classifica o trabalhador que presta serviços a empresas sem relação de emprego, ou seja, sem as características de subordinação, ou habitualidade, ou ainda, pessoalidade, dentre eles o trabalhador autônomo, ou administrador, deve ser classificado como segurado contribuinte individual.

desde que o pagamento atenda todas as disposições nela previstas. (sem grifos no original)

Com o mesmo entendimento, que veda a possibilidade do pagamento de PLR sem caráter remuneratório aos contribuintes individuais com base na Lei n. 10.101/00, encontramos os acórdãos ns. 2403-001.387⁵⁷³, 2301-004.364⁵⁷⁴, 2301-003.666⁵⁷⁵, 2401-003.487⁵⁷⁶, 2401-003.626⁵⁷⁷ e 2302-002.373⁵⁷⁸.

Outras decisões expressam interpretação alargada da Lei n. 10.101/00. Nessas, os julgadores entenderam que, cumpridos os demais requisitos da Lei da PLR, os valores pagos a título de participação a diretores estatutários ou administradores podem ser considerados desvinculados da remuneração e, portanto, sobre eles não incidem contribuições previdenciárias.

Vejamos os argumentos do conselheiro Marcelo Freire de Souza Costa, acatados pela maioria da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, que resultou no acórdão 2403-002.158⁵⁷⁹:

Discordo da decisão de primeira instância com relação ao fato de que o pagamento da PLR não pode alcançar os executivos da recorrente. A caracterização das verbas pagas pelo empregador aos trabalhadores como distribuição de lucros, nos termos da Lei 10.101/2000, depende da desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade. Nem a Lei supra mencionada nem o art. 28, §9º da Lei 8212/91 fazem ressalva de que somente os segurados empregados podem ser beneficiados com o pagamento de PLR.

(...)

Como se pode observar, todos os diplomas legais que regulam a matéria, garantem aos **trabalhadores** o direito à participação nos lucros das empresas. Em nenhum momento há a definição de que trabalhadores são exclusivamente segurados empregados. Logo, analisando o conceito de trabalhador com as respectivas normas legais, não se pode afirmar que diretores, gerentes e executivos não sejam considerados como tal. (sem grifos no original)

Em sentido oposto às primeiras decisões analisadas, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento traz nesse acórdão o entendimento da total aplicação das disposições da Lei da PLR aos demais trabalhadores, e não somente aos empregados. Representando essa corrente minoritária, encontramos decisões

573. Processo 15504.012380/2009-78, julgado em 19 de junho de 2012, Relator Ivacir Julio de Souza.

574. Processo 17546.000495/2007-97, julgado em 12 de março de 2015, Relator Wilson A.de Souza Correa.

575. Processo 19740.000125/2008-60, Relator Adriano Gonzales Silverio.

576. Processo 15504.723743/2011-19, julgado em 15 de abril de 2014, Relator Kleber Ferreira de Araújo.

577. Processo 13864.720081/2011-19. julgado em 12 de agosto de 2014, Relatora Elaine C Monteiro e Silva Vieira.

578. Processo 16832.001177/2009-14, julgado em 12 de março de 2013, Relatora Liege Lacroix Thomasi.

579. Processo 16327.720473/2010-64, julgado em 17 de julho de 2013.

representadas pelo acórdão n. 2403-002.336⁵⁸⁰, e a declaração de voto constante do acórdão n. 2401-003.811⁵⁸¹.

A extensão do direito à PLR aos contribuintes individuais, como valor desvinculado da remuneração, tem maior apoio jurisprudencial com base na Lei n. 6.404/76. O conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, no voto condutor da decisão representada pelo acórdão n. 2402-002.883, assim enfrentou a questão:

A Recorrente sustenta também que a participação estatutária dos diretores não possui feição remuneratória, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Como pode se verificar no item 2.3 do relatório fiscal (fl. 38), houve a distribuição de lucros aos diretores estatutários, haja vista que é uma sociedade anônima, nos termos da Lei n. 6.404/76.

Cabe pontuar, primeiramente, que a Lei n. 6.404/76 trata os diretores da mesma forma que os administradores, tal como se verifica em seu art. 145 (...).

Nesse sentido, destaca-se que a participação dos diretores estatutários é contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não paga pela empresa em si (por meio de escrituração em conta de resultado).

Neste contexto, não há que se falar na aplicação do art. 28 da Lei n. 8.212/91, pois os valores recebidos pelos diretores estatutários não se inserem na relação jurídica “Empregador x Empregado”, não havendo que se falar na incidência das contribuições previdenciárias. (sem grifos no original)

Como se pode perceber, a corrente representada pelo voto transcrito entende que as disposições da chamada Lei das S.A. se prestam a regulamentar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI, da Carta Magna, afastando, portanto, a incidência prevista na Lei n. 8.212/91 sobre os valores pagos a título de PLR em desacordo com a lei. Tal entendimento, como dito, é reproduzido em várias decisões, como os acórdãos n. 2401-003.811, 2301-004.364, 2301-002.492⁵⁸², 2402-002.700⁵⁸³ e 2803-002.325⁵⁸⁴.

Por fim, necessário apontar que tal entendimento encontrou oposição em algumas turmas. A 2ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento afastou o voto do relator no sentido da aplicação da Lei n. 6.404/76 a pagamento de valor a título de PLR, por decisão qualificada, com base nos seguintes argumentos, consubstanciados por meio do voto vencedor, de lavra do conselheiro André Luís Mársico Lombardi:

(...) Deveras, o texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de participação nos lucros da remuneração aos termos da lei,

580. Processo 16327.001055/2009-31, publicado em 19 de novembro de 2013, Relator Marcelo Freire de Souza Costa.

581. Processo 35301.011658/2006-31, julgado em 21 de janeiro de 2015, Relator Igor Araújo Soares. Voto declarado pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

582. Processo 11020.002008/2010-79, julgado em 18 de janeiro de 2012, Relator Leonardo Henrique Pires Lopes.

583. Processo 10872.000322/2010-23, julgado em 15 de maio de 2012, Relator Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

584. Processo 10920.000375/2010-21, julgado em 14 de maio de 2013, Relator Natanael Vieira dos Santos.

sendo que a participação nos lucros somente veio a ser regulamentada após a Constituição Federal de 1988, não se aplicando, portanto, a lei em destaque que é de 1976.

Na realidade, a disposição em destaque não regulamentou o artigo 7º, XI, da CF (que sequer existia), mas apenas estabeleceu uma forma específica de remuneração dos administradores/diretores. Tal sistemática protege os acionistas minoritários, na medida em que não permite que os acionistas majoritários fixem remuneração absolutamente desproporcional aos serviços prestados. (...)

Tal entendimento pelo afastamento da Lei das S.A. como norma regulamentadora do pagamento de PLR, também é observado nos acórdãos n. 2401-003.487 e 2301-003.254⁵⁸⁵.

9. Uso de ações para pagamento da PLR

Como visto, a jurisprudência administrativa federal de segunda instância caminha no sentido do reconhecimento da imunidade quanto às contribuições previdenciárias de valores pagos a título de PLR desde que tal pagamento se dê nos estritos limites da prescrição da Lei n. 10.101/00.

É justamente tal entendimento que embasa o permissivo de pagamento de valores ajustados a título de participação nos lucros e resultados por meio de ações. O voto do conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, constante da decisão representada pelo acórdão n. 2401-003.055⁵⁸⁶, é representativo:

No nosso entender, o fato da empresa poder interferir no percentual de PLR que poderia ser convertido em ações não representa unilateralidade, posto que essa regra foi negociada entre a empresa e seus empregados, conforme disposição constante dos acordos.

Por outro lado, **a lei de regência não veda que o pagamento da PLR seja feito em ações. De se verificar que os pagamentos em pecúnia ou em ações não alteram a natureza da verba**, qual seja a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. (sem grifos no original)

Não se observou entendimento diverso do transcrito⁵⁸⁷. Outra conclusão no mesmo sentido sobre o tema foi proferida no acórdão n. 2401-003.492⁵⁸⁸, assim ementado:

PAGAMENTO DA PLR EM AÇÕES. POSSIBILIDADE.

Não havendo qualquer restrição na Lei n. 10.101/2000 quanto à forma de pagamento da PLR, é possível que parte da verba seja paga em ações, desde que acordado com os empregados e tal avença conste no acordo de PLR. (sem grifos no original)

585. Processo n. 15504.725349/2011-15, julgado em 22 de janeiro de 2013, Relatora Bernadete de Oliveira Barros.

586. Processo 16327.720469/2010-04, julgado em 18 de junho de 2013.

587. Os acórdãos acima foram os únicos obtidos sobre o tema, num total de 168 acórdãos encontrados, em pesquisa realizada no sítio do Conselho, no dia 06 de janeiro de 2016, com a seguinte busca: "PLR e AÇÕES", para o período de 01/2000 a 01/2016.

588. Processo 16327.720468/2010-51, julgado em 15 de abril de 2014, Relatora Elaine C. Monteiro e Silva Vieira.

Sobre o tema, foram identificados nesta pesquisa apenas os acórdãos acima indicados, razão pela qual não foi elaborada tabela.

10. Conclusões

(i) Natureza jurídica da PLR. É majoritário no CARF o entendimento de que a não incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR decorre de imunidade, e não da ausência de natureza remuneratória dos pagamentos. Quanto à imunidade, predomina o entendimento de que a norma constitucional tem eficácia limitada, devendo ser observados os requisitos estabelecidos pela Lei n. 10.101/00 para que não incidam as contribuições previdenciárias.

(ii) Planos anteriores à Lei n. 10.101/00. Foi identificado um único acórdão sobre o assunto, no qual se entendeu que o plano poderia ser enquadrado na MP n. 794/94 e suas reedições, posteriormente convertida na Lei n. 10.101/00.

(iii) Negociação prévia e participação do sindicato. É majoritário o entendimento de que a realização da negociação durante o período de apuração da PLR, por si só, não confere natureza salarial aos pagamentos. No que tange à participação do sindicato, foram identificados (i) dois acórdãos no sentido de que a ausência do representante sindical não é convalidada por posterior comunicação quanto aos termos negociados; (ii) dois acórdãos afirmando que a ausência do sindicato não invalida a PLR nos casos em que a entidade foi comprovadamente convocada para a reunião, mas não compareceu; e (iii) dois acórdãos dispensando a participação do sindicato na comissão paritária nos casos em que a PLR já estava prevista em convenção coletiva, devendo ser observados os termos desse documento. Também identificamos discussão quanto à possibilidade de o plano ser estendido a empregados de outra base territorial, o que foi majoritariamente admitido pelos conselheiros.

(iv) Necessidade de o plano abranger todos os empregados. Foram analisados quatro acórdãos sobre essa questão, e nos quais foi adotado o entendimento de que a legislação não obriga o empregador a disponibilizar a PLR a todos os empregados.

(v) Regras claras e objetivas. Sobre esse ponto, prevaleceu, nos acórdãos analisados, o entendimento de que os critérios e condições mencionados pelo §1º do art. 2º da Lei n. 10.101/00 são meramente exemplificativos.

(vi) Documento apartado. Nos quatorze acórdãos analisados sobre esse assunto, prevaleceu o entendimento de que as metas podem ser previstas em documento apartado, desde que sejam levadas ao conhecimento dos beneficiários. Em alguns acórdãos, foi ressaltado que (i) o documento apartado não pode ser elaborado unilateralmente pelo empregador e, ou, (ii) deve ser mencionado no acordo de PLR.

(vii) Tratamento equânime e cálculo da PLR com base em lucros e resultados de outras pessoas jurídicas. Há entendimento majoritário de

que a legislação não obriga o empregador a estabelecer metas e pagamentos equânimes aos beneficiários do plano, podendo haver diferenciação conforme o cargo e setor. Quanto à possibilidade de a PLR ser paga com base em lucros e resultados de outras empresas do mesmo grupo econômico, não há consenso na jurisprudência do CARF, tendo sido identificados três acórdãos favoráveis e quatro contrários.

(viii) Metas insuficientes ou inexistentes. Identificamos acórdãos em que o pagamento em valor ou percentual fixo, conforme (a) tempo de serviço, (b) horas trabalhadas ou (c) nível de abstenção e o estabelecimento de valor mínimo foram considerados pelos conselheiros como características que desnaturam a PLR, tornando a verba salarial, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

(ix) Mecanismos de aferição. Dentre os acórdãos analisados, prevaleceu o entendimento de que a falta de apresentação dos documentos demonstrando a aferição dos pagamentos de PLR permite a tributação desses valores.

(x) Periodicidade. Nos acórdãos analisados, é majoritário o entendimento de que, na redação original da Lei n. 10.101/00, não pode ser paga PLR mais de uma vez no mesmo semestre. Nos casos em que foi inobservada a regra de periodicidade, foi majoritariamente adotado o entendimento de que não é descaracterizada toda a PLR, devendo ser tributados apenas os pagamentos realizados acima dos limites estabelecidos pela Lei n. 10.101/00.

(xi) Pagamento de PLR quando não foi apurado lucro. Constatou-se haver entendimento majoritário de que a PLR pode ser calculada sobre os resultados, os lucros ou ambos.

(xii) Substituição ou complementação de remuneração. Não há consenso na jurisprudência do CARF quanto à descaracterização da PLR nos casos em que os pagamentos efetuados a tal título são desproporcionais ao salário do empregado.

(xiii) PLR paga a diretores estatutários. Também há divergência na jurisprudência do CARF quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR paga a diretores não empregados. Foram analisados vinte e seis acórdãos sobre o tema, sendo que em quinze prevaleceu o entendimento de que tais pagamentos estão sujeitos à tributação.

(xiv) PLR paga com ações. Foram identificados apenas dois acórdãos sobre o tema, nos quais admitiu-se o pagamento de PLR pelo empregador com ações da companhia.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

AUTORES

ANDRÉ LUIS MARSICO LOMBARDI

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

CAROLINA W. LANDIM

FÁBIO PALLARETTI CALCINI (COORDENADOR)

THAIS ROMERO VEIGA

1. Introdução e contexto da pesquisa

Neste breve estudo, analisou-se de forma descritiva a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”)⁵⁸⁹, quanto à natureza de diversas verbas e valores e sua forma de tributação, sobretudo os seguintes: (i) – ganhos eventuais e abonos; (ii) – prêmios de incentivo; (iii) – previdência complementar; (iv) – auxílio saúde; (v) – transporte e despesas com veículos e deslocamentos; (vi) – auxílio educação; (vii) – bônus de retenção e contratação; (viii) – distribuição de lucros e resultados.

2. Ganhos eventuais e abonos

O item 7 da alínea e do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estabelece que não integram o salário-de-contribuição as importâncias “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”.

Analisando a jurisprudência do CARF sobre ganhos eventuais e abonos e tomando por base apenas decisões proferidas a partir de 2010, temos que, quanto à primeira parte do referido item 7 – “ganhos eventuais” –, há compreensões bastante distintas quanto ao sentido e alcance da expressão.

A primeira celeuma é se a parte final do mencionado item – “expressamente desvinculados do salário” – refere-se somente aos abonos ou também aos ganhos eventuais. E, a partir daí, concluindo-se que essa primeira parte se refere aos ganhos eventuais, cabe ainda definir se esta desvinculação ocorre somente por lei ou também por contrato individual ou instrumento coletivo de negociação (acordo e convenção).

Outra divergência refere-se à compreensão que se tem acerca da eventualidade. Como se verá, algumas decisões vinculam o conceito de eventualidade ao de não habitualidade, definindo-o como aquele ganho que não é repetitivo. Em sentido oposto, há acórdãos que definem a eventualidade como algo fortuito, aleatório ou não ajustado previamente. Assim, nos pagamentos em pecúnia não se indagaria sobre a habitualidade, mas sobre a eventualidade enquanto um evento fortuito, aleatório ou sem conhecimento prévio, sem pactuação anterior.

Há, outrossim, um entendimento mais radical, ainda que aparentemente isolado, no sentido de que “o GANHO tido pelo empregado, mesmo que eventual, no mês em que for pago nada mais é do que uma remuneração indireta”⁵⁹⁰.

Já quanto às prestações *in natura* ou utilidades, não se hesita afirmar que a habitualidade é o critério determinante para a sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária - *caput* do art. 28 da Lei nº 8.212/91: “ganhos habituais sob a forma de utilidades” –, embora não se defina, com clareza, a partir de quando a utilidade passa a ser habitual.

Vejamos então a casuística sobre tais questões:

589. A pesquisa de jurisprudência se deu a partir da extinção dos Conselhos de Contribuintes e instituição, em seu lugar, do CARF, analisando-se em cada tema os julgamentos realizados até a suspensão das atividades, em março de 2015, não englobando, portanto, julgamentos realizados após a retomada das atividades, em dezembro de 2015.

590. CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária: Acórdão 2401-003.503.

No acórdão n. 9202-003.044, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) entendeu que a habitualidade é requisito “para que a prestação *in natura*, integre o salário-de-contribuição” e diz respeito à frequência da concessão da referida prestação. Já a eventualidade seria “elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, §9º, alínea e, item 7”, da Lei nº 8.212/91, e relaciona-se a ocorrência de caso fortuito”.

Portanto, para pagamentos em pecúnia, afasta-se “a necessidade de se indagar a habitualidade com que o pagamento foi realizado”. No caso concreto, o colegiado tratava de prêmio por tempo de serviço devido aos empregados que completassem 25, 35 e 40 anos de serviço na empresa e proporcionalmente aqueles demitidos após terem completado 15 anos de serviço. Em razão das premissas acima aludidas, entendeu o órgão que como os pagamentos não decorriam de caso fortuito, “ante a exata previsibilidade de sua ocorrência”, deveriam integrar o salário-de-contribuição.

No acórdão n. 2301-003.762, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF afirmou que há grande diferença entre o que é “habitual (frequente, pagamento reiterado)” e o que é “não eventual (pagamento dependente de acontecimento certo)”. Fixou-se ainda a compreensão de que os ganhos eventuais devem ser expressamente desvinculados do salário, “pois se assim não fosse o legislador teria separado os ganhos eventuais e os abonos e dado tratamentos distintos a cada um, como consta em todo o rol de parcelas não integrantes do Salário de Contribuição”.

Avançando na interpretação do já referido item 7, da alínea e, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, asseverou-se que “só Lei pode, expressamente, desvincular algo do salário”. A questão que fica quanto a tal entendimento é se realmente seria possível um pagamento ser inesperado – eventual, dependente de acontecimento incerto – e, ao mesmo tempo, estar desvinculado pela própria lei. Ora, em primeiro lugar, não parece fazer muito sentido a própria *lei* prever que outra *lei* possa desvincular algo do salário e, em segundo lugar, a partir da *previsão* legal da hipótese, não haveria que se falar mais em *imprevisibilidade*.

A mesma Turma julgadora, no acórdão n. 2301-001.953, ao analisar verbas denominadas pelo contribuinte de “ganho eventual” e de “abono acordo coletivo”, entendeu que “o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual”. Assim, “a expectativa criada, o costume e a certeza do benefício em se caracterizando a situação pré-definida pelo empregador” levam à integração da verba ao salário-de-contribuição.

No mesmo caso, foram analisados os “prêmios de férias e de assiduidade”, ressaltando-se que as importâncias recebidas a título “de ganhos eventuais (prêmios de férias e de assiduidade) e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei”⁵⁹¹. Também no sentido de que tanto o abono como os ganhos eventuais somente podem ser

591. Esse entendimento pela necessidade de lei para a desvinculação da verba ao salário foi repetido pela Turma julgadora nos acórdãos 2301-003.801 e 2301-003.848: “somente a legislação é que estabelece e o que integra e o que não integra a base de cálculo tributária e suas exceções. Jamais uma Convenção Coletiva de Trabalho irá determinar o que integra”.

desvinculados por lei, manifestaram-se os integrantes da 2ª Turma da 4ª Câmara de Julgamento da Segunda Seção do CARF⁵⁹².

Em outra ocasião, a acima referida 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, no acórdão n. 2301-002.519, decidiu que “a norma isentiva da primeira parte do item 7, do §9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91 atinge os ganhos eventuais, sendo estes compreendidos como aqueles ganhos que não se repetem ou podem se repetir mais de três vezes no decorrer do contrato de trabalho”.

A mesma 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, no acórdão n. 2301-003.762, analisou a verba denominada de “Gratificação empresa do ano 2008”, tendo considerado que “somente nos casos de gratificações concedidas continuamente, ou seja, pagas de forma habitual, perdem o caráter ‘eventual’”.

Portanto, em ambos os casos, definiu-se a verba eventual como aquela não habitual e não como referido nos parágrafos anteriores – eventualidade como algo fortuito, aleatório, não esperado ou não pactuado. Não é de se espantar a distinção de concepções quanto à expressão “ganhos eventuais”, pois, embora seja o mesmo colegiado, cada julgado citado teve uma relatoria própria e houve mudança em sua composição.

No sentido da identidade entre habitualidade e não eventualidade, encontramos ainda os acórdãos n. 2403-01.328, 2403-01.333 e 2403-01.334, todos da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que entendeu que “integram o salário-de-contribuição os valores pagos, de forma habitual, pelo empregador a título de ganhos eventuais”.

Analisando o pagamento de determinada “bonificação”, exarou-se a compreensão de que admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas aos segurados empregados na forma de bonificação habitual, ou seja, não eventual, seria “interpretar o artigo 28, §9º, alínea e, item 7, da Lei n. 8.212/91 de forma extensiva”.

Quanto a não inclusão dos ganhos eventuais na base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes na remuneração de contribuintes individuais, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos acórdãos n. 2402-004.583 e 2402-004.580, entendeu que, “pela própria definição de contribuinte individual” como aquele que presta serviço em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, não há que se falar que sua remuneração “esteja isenta das contribuições, nos termos do artigo 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91”.

Assim, o colegiado afastou o argumento de que um pagamento efetuado a contribuinte individual possa ser considerado ganho eventual para fins de isenção ou não incidência de contribuições previdenciárias.

Nos acórdãos n. 2401-003.606 e 2401-003.604, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, apreciando o argumento de que a participação nos lucros ou resultados que não respeita os pressupostos da Lei nº 10.101/00 não sofre incidência de contribuição previdenciária por consubstanciar ganho eventual,

592. Acórdãos 2402-003.680; 2402-003.679 e 2402-003.676.

reconheceu que, por estar presente a retributividade, representada pelo esforço em atingir metas, os valores “não se caracterizam como ganhos eventuais, visto que são distribuídos em razão do esforço do trabalhador para atingir as metas acordadas com o empregador”.

Sobre a interpretação do CARF a respeito do item 7, da alínea e, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, deve-se ainda considerar a questão relativa à aplicação do Parecer PGFN/CRJ n. 2.114/2011 e do Ato Declaratório n. 16/2011, que se referem ao que se denominou de “abono único”.

O Ato Declaratório nº 16/2011, exarado com base no aludido Parecer, estabelece que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária”.

O Parecer PGFN/CRJ n. 2.114/2011 baseia-se na jurisprudência do STJ e tem como pressupostos que os pagamentos:

- i) não sejam habituais – portanto, ganhos eventuais compreendidos como não habituais;
- ii) não haja contraprestatividade; e
- iii) tenham sido desvinculados do salário por acordo coletivo de trabalho ou por convenção coletiva de trabalho.

Tal compreensão decorreria da leitura conjunta dos itens 6 e 7, da alínea e, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, que mencionam como hipóteses de isenção ou não incidência de contribuição previdenciária os “ganhos eventuais” (...) “expressamente desvinculados do salário” – item 7 – e a possibilidade de previsão de um abono “concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo” – item 6 –, muito embora esta última disposição legal refira-se expressamente ao abono de férias previsto no artigo 144 da CLT e não aos abonos em geral ou àquilo que se compreenda como “abono único”.

Todavia, na interpretação construída, o item 6 seria fundamento a autorizar a desvinculação do salário por intermédio de acordo ou convenção coletiva, desde que o ganho seja eventual (único) e não haja contraprestatividade (sem condicionamento).

Analisando a jurisprudência do CARF sobre o tema, verificamos a seguinte casuística. No acórdão n. 2401-003.117, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, em análise ao denominado “abono único e especial”, aplicou o Parecer PGFN/CRJ n. 2.114/2011, tendo afirmado que a importância não deveria sofrer incidência de contribuição previdenciária, pois foi “recebida de forma nitidamente eventual” e foi expressamente desvinculada “do salário com base em convenção coletiva trabalhista”.

A Turma julgadora, debruçando-se sobre o denominado “abono experimental”, uma espécie de complementação da bolsa de alimentação que, embora estabelecida com prévia negociação entre sindicato e empresa autuada, com prazo certo e determinado de vigência do benefício, foi paga em dinheiro e, portanto, em desacordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador (alínea “c”, do §9º, do artigo 28, da Lei nº

8.212/91), afastou o seu enquadramento como ganho eventual, tendo considerado que o pagamento não era “dotado de qualquer traço de eventualidade”, pois estipulado por “prazo certo e determinado”. Considerou-se ainda que “a intenção de qualquer experimento” seria “torná-lo definitivo se for atingido o fim esperado”, de sorte que inexistiria a “não habitualidade”.

No acórdão n. 2302-003.266, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF aplicou o Parecer PGFN/CRJ n. 2.114 e o Ato Declaratório n. 16/2011 para o abono previsto em instrumento coletivo, embora o Relator tenha deixado clara sua convicção pessoal de que os abonos não deveriam sofrer a incidência de contribuição previdenciária somente se legalmente desvinculados do salário ou se constituíssem ganhos não habituais – eventualidade como não habitualidade.

A 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, no acórdão n. 2403-002.847, aplicou o Parecer PGFN/CRJ n. 2.114 e o Ato Declaratório n. 16/2011 para o abono previsto em Acordo Coletivo de Trabalho. Havia ainda o pagamento de um outro abono, pago por mera liberalidade, pelo simples fato de o empregado não usufruir do abono de faltas previsto no Acordo Coletivo. Este pagamento em virtude da não fruição do abono de faltas também foi considerado “abono único”, pois pago uma única vez.

O colegiado ainda examinou a verba denominada “indenização por tempo de serviço/prêmio aposentadoria”, tendo entendido que o pagamento não deveria compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois previsto em instrumento coletivo como verba desvinculada do salário, sendo paga uma única vez, “de caráter claramente indenizatório” e “após a extinção do contrato de trabalho”.

Quanto ao abono de férias, estabelece o item 6, da mesma alínea e, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, que não integram o salário de contribuição as importâncias “recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT”, ou seja, a conversão de um terço do período de férias em abono pecuniário e aquele “concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário”.

Analizando a jurisprudência do CARF sobre o tema, verificamos que CSRF afirmou no acórdão n. 9202-00.485 que as partes têm liberdade para dispor “através de cláusulas as condições para percepção do abono de férias de que trata o artigo 144 da CLT sem que, com isso, fique caracterizada a parcela como um prêmio ou gratificação”, ou seja, haveria a possibilidade de condicionamento de tal pagamento à assiduidade do trabalhador, tal como a legislação faz quanto ao direito às férias.

No mesmo sentido decidiu a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, expressando compreensão de que há possibilidade de “condicionamento do pagamento ao número máximo de faltas”, sendo o único pressuposto que “essa importância não exceda vinte dias de salário”. Não foi diferente o entendimento da 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF que, no acórdão n. 2803-001.157, reconheceu que “o simples fato de o pagamento do abono estar condicionado à assiduidade do empregado não tem o condão, por si só, de modificar a sua natureza jurídica”.

Já a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos acórdãos n. 2402-003.621; 2402-003.622 e 2402-003.626, decidiu que o “abono de férias” e o “abono assiduidade” são verbas tributáveis, não constando do acórdão a razão pela qual se afastou a incidência do item 6, da alínea e, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, sendo que, em declaração de voto, consta a informação de que o “abono de férias” estaria limitado a um terço do salário – único pressuposto *a priori* de sua aplicação. Afirmou-se tão somente que as importâncias recebidas a título “de ganhos eventuais e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.” Entendimento semelhante foi adotado pela Turma julgadora nos acórdãos n. 2402-003.676; 2402-003.680; 2402-003.679 e 2402-003.564.

3. Prêmios de incentivo

Analisando a jurisprudência do CARF sobre prêmios de incentivo, temos que é assente a compreensão de que a concessão de prêmios em bens e dinheiro por meio de cartões de premiação fornecidos por empresa especializada “constitui pagamento de remuneração sob a forma de utilidades”.

Haveria a incidência das contribuições previdenciárias sempre que os “pagamentos sejam previamente ajustados e realizados diversas vezes”, conforme decidiu mais recentemente a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, no acórdão n. 2401-003.931⁵⁹³.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, no acórdão n. 2402-004.432, também se manifestou no sentido de que “integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios de incentivo”. Como depende do desempenho individual do trabalhador, “o prêmio tem caráter de retribuição pelo serviço, ou seja, contraprestação de serviço prestado”.⁵⁹⁴

O mesmo colegiado ressaltou, nos acórdãos n. 2402-003.626, 2402-003.622 e 2402-003.621, que os pagamentos a título de “premiação trimestral (programa de destaque)” integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por dependerem “do desempenho individual do trabalhador”, de maneira que ostentam caráter retributivo, ou seja, representam uma “contraprestação de serviço prestado” e são habituais, pois há “garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador”.

Outra não foi a compreensão da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que no acórdão n. 2403-000.520, afirmou que os prêmios de

593. Em sentido semelhante o mesmo colegiado assim decidiu nos acórdãos 2401-003.852; 2401-003.335; 2401-003.333; 2401-002.623; 2401-002.624; 2401-001.839; 2401-001.799; 2401-00.922; 2401-00.921; 2401-00.923; e 2401-00.924.

594. Em sentido semelhante o mesmo colegiado assim decidiu nos acórdãos n. 2402-004.546; 2402-004.436; 2402-004.435; 2402-004.434; 2402-004.243; 2402-004.203; 2402-003.751; 2402-003.748; 2402-003.455; 2402-003.385; 2402-002.953; 2402-002.893; 2402-002.894; 2402-002.786; 2402-002.719; 2402-002.313; 2402-002.311; 2402-002.233; 2402-001.749; 2402-001.593; 2402-001.534; 2402-001.510; 2402-001.509; 2402-001.505; 2402-001.449; 2402-001.441; 2402-001.419; 2402-001.434; 2402-000.096; 2402-000.095; e 2402-000.094.

incentivo integram o salário de contribuição por dependerem “do desempenho individual do trabalhador” e, consequentemente ostentarem “caráter retributivo”.⁵⁹⁵

No acórdão n. 2301-003.859, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF entendeu que os “pagamentos efetuados por meio de cartões de incentivo para alguns beneficiários não são ganhos eventuais”⁵⁹⁶. Em sentido semelhante decidiu a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF.⁵⁹⁷

A 3ª Turma Especial da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, no acórdão n. 2803-001.157, afirmou que “os prêmios somente integram o salário-de-contribuição quando pagos com habitualidade ao empregado”. Ou seja, novamente o tema foi analisado sob a perspectiva de aplicação do já exaustivamente referido item 7, da alínea e, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91 – ganhos eventuais⁵⁹⁸.

Diversos dos julgados, inclusive alguns dos citados acima, referem-se a pagamentos de gratificação de incentivo a contribuintes individuais, seja na figura do trabalhador autônomo, seja na figura do empregado de empresas contratadas pelo contribuinte, sendo também o entendimento pela incidência de contribuição previdenciária⁵⁹⁹.

4. Previdência complementar⁶⁰⁰

Desde 10/12/1997, após a alteração promovida pela Lei n. 9.528, o artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91 afasta expressamente a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela pessoa jurídica a “programa de previdência

595. Em sentido semelhante o mesmo colegiado assim decidiu nos acórdãos 2403-001.139; 2403-001.138; 2403-001.049; 2403-001.048; 2403-000.521; 2403-000.520; 2403-000.519; 2403-000.378; e 2403-000.221.

596. Em sentido semelhante o mesmo colegiado assim decidiu nos acórdãos 2301-003.789; 2301-002.749; 2301-002.371; 2301-001.870; 2301-002.369; 2301-002.496; 2301-002.495; 2301-002.370; 2301-002.065; 2301-002.064; 2301-001.870 2301-001.871; e 2301-001.869.

597. CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária: Acórdãos 2302-003.461; 2302-002.654; 2302-003.467; 2302-003.376; 2302-003.390; 2302-003.296; 2302-003.257; 2302-002.565; 2302-002.607; 2302-002.651; 2302-001.590; 2302-001.557; 2302-001.205; 2302-000.947; 2302-000.943; 2302-000.898; e 2302-000.779.; -001.448; 2803-001.218; 2803-001.217; 2803-001.144; 2803-00.738; 2803-00.625; 2803-00.624; 2803-00.511; 2803-00439; 2803-00378; 2803-00.148; e 2803-00.073;

598. Em sentido semelhante o mesmo colegiado assim decidiu nos acórdãos 2803-003.100; 2803-003.713; 2803-003.712; 2803-002.309; 2803-001.999; 2803-001.486; 2803-001.448; 2803-001.218; 2803-001.217; 2803-001.144; 2803-00.738; 2803-00.625; 2803-00.624; 2803-00.511; 2803-00439; 2803-00378; 2803-00.148; e 2803-00.073;

599. CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402-004.140; 2402-004.141; 2402-004.142; 2402-002.825; 2402-002.826; 2402-002.827; 2402-002.828; 2402-002-829; 2402-002.826; 2402-002.601; 2402-002.601; 2402-001.508; 2402-001.507; 2402-001.505; 2402-001.504; 2402-001-503; 2402-001.502; e 2402-001-501.; CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301-002.065; 2301-002.064; 2301-001.870 2301-002.371; 2301-002.369; 2301-002.496; 2301-002.495; 2301-002.370; 2301-001.871; e 2301-001.869.; CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403-001.139 e 2403-001.138.

600. Com a colaboração de Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Thais Romero Veiga.

complementar, aberto ou fechado, desde que o benefício esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes”⁶⁰¹.

Nesse contexto, utilizando as palavras-chave “contribuições” e “previdência complementar”, identificamos noventa e dois acórdãos⁶⁰², proferidos pela Segunda Seção do CARF e pelo extinto Segundo Conselho de Contribuintes entre fevereiro de 2008 e fevereiro de 2015, em que foram analisadas autuações fiscais lavradas para a exigência de contribuições previdenciárias em razão do alegado descumprimento das condições estabelecidas por tal dispositivo legal.

As principais questões enfrentadas em tais julgamentos, que analisamos adiante, dizem respeito (1) à necessidade de todos os empregados e dirigentes serem contemplados pelo programa de previdência complementar, isto é, à abrangência do plano de previdência complementar, e (2) à possibilidade de serem estabelecidas regras diferentes para determinados grupos de empregados e, ou, dirigentes, conforme a seguinte tabela:

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
9202-01.567	CARBURGO VEÍCULOS	10-mai-11	2ª T CSRF	Francisco Assis de Oliveira Junior	N/A	N/A	Recurso especial da Fazenda improvido	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A
9202-01.717	BRASILSAT	26-set-11	2ª T CSRF	Marcelo Oliveira	N/A	N/A	Recurso especial da Fazenda improvido	N/A	Exclusão de segurados em experiência não confere natureza remuneratória	N/A
9202-02.192	GENERAL MOTORS	27-jun-12	2ª T CSRF	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso especial do contribuinte provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A

601. Cumpre registrar que tal dispositivo impõe, ainda, a observância, no que couber, dos artigos 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho (“CLT”), que impedem (i) a prática de atos com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos nesse diploma legal e (ii) a alteração das condições dos contratos individuais de trabalho sem mútuo consentimento e caso resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade.

602. Registramos que parte dos acórdãos identificados envolve o mesmo contribuinte e autuações fiscais semelhantes, relativas apenas a competências diferentes, de modo que as decisões proferidas foram idênticas no que tange à natureza remuneratória ou não dos planos de previdência complementar estabelecidos no caso concreto.

								Critérios		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
9202-02.270	DANONE	8-ago-12	2ª T CSRF	Manoel Coelho Arruda Junior	N/A	N/A	Recurso especial da Fazenda improvido	N/A	N/A	Plano pode abranger apenas segurados com remuneração acima do teto do RGPS
9202-02.265	ADM ARMAZÉNS	8-ago-12	2ª T CSRF	Luiz Eduardo de Oliveira Santos	Elias Sampaio Freire	N/A	Recurso especial da Fazenda improvido	N/A	N/A	Plano pode abranger apenas segurados com remuneração acima do teto do RGPS
9202-003.193	SERASA S.A.	7-mai-14	2ª T CSRF	Gustavo Lian Haddad	N/A	Marcelo Oliveira	Recurso especial do contribuinte provido	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2301-00.571	VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.	20-ago-09	3ª C / 1ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Planos de previdência privada fechada não ofertados a todos não têm natureza remuneratória	N/A	N/A
2301-01.840	YAKULT S/A. INDUSTRIA E COMERCIO	10-fev-11	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-01.890	MAGOTTEA UX BRASIL LTDA.	16-mar-11	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-02.144	CTBC SERVIÇOS DE CALL CENTER	8-jun-11	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-003.394	SEARA ALIMENTOS	13-mar-13	3ª C / 1ª TO	Bernadete de Oliveira Barros	N/A	Mauro José Silva; Adriano Gonzales Silvério	Recurso voluntário provido quanto à previdência	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC	Diferenciação conforme o salário e exclusão de segurados em experiência não	N/A

								Critérios		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
							privada	109/01	confere natureza remuneratória	
2301-003.435	MIP ENGENHARIA	16-abr-13	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pinheiro Lopes	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-003.445	MIP ENGENHARIA	16-abr-13	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pinheiro Lopes	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-003.446	MIP ENGENHARIA	16-abr-13	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pinheiro Lopes	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-003.538	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	18-jun-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano não tem caráter remuneratório ainda que não disponível a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2301-003.540	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	18-jun-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano não tem caráter remuneratório ainda que não disponível a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2301-003.541	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	18-jun-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano não tem caráter remuneratório ainda que não disponível a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2301-003.548	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	18-jun-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano não tem caráter remuneratório ainda que não disponível a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A

								Critérios		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
2301-003.627	TILIBRA PRODUTOS DE PAPELARIA	17-jul-13	3ª C / 1ª TO	Bernadete de Oliveira Barros	Damião Cordeiro de Moraes	Adriano Gonzales Silvério; Damião Cordeiro de Moraes	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	N/A	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2301-003.616	FUNDAÇÃO DOM CABRAL	16-jul-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	N/A	Mauro José Silva	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	Discriminação conforme idade confere caráter remuneratório ao plano	N/A
2301-003.617	FUNDAÇÃO DOM CABRAL	16-jul-13	3ª C / 1ª TO	Adriano Gonzales Silvério	N/A	Mauro José Silva	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	Discriminação conforme idade confere caráter remuneratório ao plano	N/A
2301-003.762	FIAT AUTOMÓVEIS	15-out-13	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório, ainda que alguns optem por não participar	N/A	N/A
2301-004.137	ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S.A.	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-004.138	ANHANGUERA EDUCACIONAL PARTICIPAÇÕES S.A.	10-set-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2301-004.258	CAMARGO CORRÊA S.A.	3-dez-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário improvido	N/A	Tratamento diferenciado a empregados de direção confere natureza remuneratória	N/A
2301-004.259	CAMARGO CORRÊA S.A.	3-dez-14	3ª C / 1ª TO	Wilson Antonio de Souza Corrêa	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário improvido	N/A	Tratamento diferenciado a empregados de direção confere natureza remuneratória	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
2302-000160	VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.	20-ago-09	3ª C / 2ª TO	Manoel Coelho Arruda Junior	Marco André Ramos Vieira	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2302-01.776	BORLAND LATIN AMÉRICA	19-abr-12	3ª C / 2ª TO	Arlindo Costa e Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2302-002.553	ROUTE TECNOLOGIA	19-jun-13	3ª C / 2ª TO	Arlindo Costa e Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2302-003.423	HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS	8-out-14	3ª C / 2ª TO	Arlindo Costa e Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-00776	METISA METALÚRGICA TIMBOENSE S/A	29-out-09	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-00.774	METISA METALÚRGICA TIMBOENSE S/A	29-out-09	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-01.441	SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE	20-out-10	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-01.442	SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE	20-out-10	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
2401-01-912	FUNDAÇÃO PETROBRAS DE SEGURIDADE SOCIAL – PETROS	28-jul-11	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira Araújo	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-02.389	WEG INDÚSTRIAS	19-abr-12	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-003.021	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	15-mar-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-003.023	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	15-mar-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-003.025	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	15-mar-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-003.026	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	15-mar-13	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-003.167	AMMAGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO	14-ago-13	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	N/A	LC 109/01 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.168	AMMAGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO	14-ago-13	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	N/A	LC 109/01 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.169	AMMAGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO	14-ago-13	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	N/A	LC 109/01 não determina que o benefício seja igual para todos	N/A

								Critérios		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
	O								os segurados	
2401-003.170	AMMAGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO	14-ago-13	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	N/A	LC 109/01 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.171	AMMAGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO	14-ago-13	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	N/A	LC 109/01 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.714	SANOLI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS	7-out-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-003.769	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A.	2-dez-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	N/A	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.770	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A.	2-dez-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	N/A	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.771	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A.	2-dez-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	N/A	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.772	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A.	2-dez-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	N/A	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2401-003.773	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A.	2-dez-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Kleber Ferreira Araújo	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	N/A	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
2401-003.774	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A.	2-dez-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2401-003.775	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A.	2-dez-14	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2402-01.291	AETHRA SISTEMAS AUTOMOTIVOS S.A.	21-out-10	4ª C / 2ª TO	Marcelo Oliveira	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A
2402-01.296	SCHAEFFLER BRASIL LTDA.	22-out-10	4ª C / 2ª TO	Ronaldo de Lima Macedo	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2402-002.860	INDÚSTRIAS QUÍMICAS TAUBATÉ	21-jun-12	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2402-003.228	CPM BRAXIS	22-nov-12	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A
2402-003.229	CPM BRAXIS	22-nov-12	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A
2402-003.230	CPM BRAXIS	22-nov-12	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
2402-003.231	CPM BRAXIS	22-nov-12	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A
2402-003.232	CPM BRAXIS	22-nov-12	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A
2402-003.661	CEDTEC CENTRO DE DESENVOLVIMENTO TÉCNICO LTDA.	16-jul-13	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2402-004.546	GLOBAL VALUE SOLUÇÕES LTDA.	10-fev-15	4ª C / 2ª TO	Luciana de Souza Espíndola Reis	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2402-00.750	AMANCO BRASIL LTDA.	26-abr-10	4ª C / 2ª TO	Ana Maria Bandeira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2402-004.108	BANCO BRADESCO	14-mai-14	4ª C / 2ª TO	Ronaldo de Lima Macedo	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2402-004.109	BANCO BRADESCO	14-mai-14	4ª C / 2ª TO	Ronaldo de Lima Macedo	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	Recurso voluntário improvido	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2402-004.445	PILKINGTON BRASIL LTDA.	2-dez-14	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
							privada	109/01		
2402-004.446	PILKINGTON BRASIL LTDA.	2-dez-14	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	N/A	N/A
2403-001.521	SHIRLEY C. DA SILVA STRINGUETTA	10-jul-12	4ª C / 3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2403-001.783	UNIÃO DE EDUCAÇÃO E CULTURA GILDASIO AMADO	22-jan-13	4ª C / 3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2403-002.141	ITW DELFAST DO BRASIL LTDA.	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2403-002.142	ITW DELFAST DO BRASIL LTDA.	16-jul-13	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
2403-002.163	INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DE VITÓRIA – IESV	17-jul-13	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Impossibilidade de adesão concomitante a planos de previdência privada e saúde não confere natureza remuneratória	N/A	N/A
2403-002.310	BRADESCO SEGUROS	17-out-13	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	N/A	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
2403-002.770	CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA.	9-out-14	4ª C / 3ª TO	Ivacir Júlio de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Impossibilidade de adesão concomitante a planos de previdência privada e saúde confere natureza remuneratória	N/A	N/A
2403-002.771	CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA.	9-out-14	4ª C / 3ª TO	Ivacir Júlio de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Impossibilidade de adesão concomitante a planos de previdência privada e saúde confere natureza remuneratória	N/A	N/A
2403-002.772	CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA.	9-out-14	4ª C / 3ª TO	Ivacir Júlio de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Impossibilidade de adesão concomitante a planos de previdência privada e saúde confere natureza remuneratória	N/A	N/A
2403-002.910	CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA.	10-fev-15	4ª C / 3ª TO	Ivacir Júlio de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Impossibilidade de adesão concomitante a planos de previdência privada e saúde confere natureza remuneratória	N/A	N/A
2403-002.911	CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA.	10-fev-15	4ª C / 3ª TO	Ivacir Júlio de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Impossibilidade de adesão concomitante a planos de previdência privada e saúde confere natureza remuneratória	N/A	N/A
2403-002.912	CENTRO EDUCACIONAL CASA DO ESTUDANTE LTDA.	10-fev-15	4ª C / 3ª TO	Ivacir Júlio de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Impossibilidade de adesão concomitante a planos de previdência privada e saúde confere natureza remuneratória	N/A	N/A
2803-00.230	EMPROCOUROS EMPR DE PRODS DE COURO LTDA.	17-ago-10	3ª TE	Oséas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano abrangendo um único empregado tem natureza	N/A	N/A

								Critérios		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
								remuneratória		
2803-003.576	CONCESSÃO NÁRIA DO ESTACIONAMENTO DE CONGONHAS S.A.	9-set-14	3ª TE	Eduardo de Oliveira	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	N/A	Tratamento diferenciado entre dois grupos de empregados confere natureza remuneratória	N/A
2803-003.710	BRADSPAR S.A.	7-out-14	3ª TE	Gustavo Vetoratto	N/A	Oseas Coimbra	Recurso voluntário provido	Apenas planos de previdência privada fechada devem ser ofertados a todos, cf. LC 109/01	Lei 8.212/91 não determina que o benefício seja igual para todos os segurados	N/A
2803-003.818	ASK PRODUTOS QUÍMICOS DO BRASIL	4-nov-14	3ª TE	Oséas Coimbra	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Segurados em período de experiência não podem ser excluídos do plano	N/A	N/A
2803-004.000	FIAT DO BRASIL S.A.	21-jan-15	3ª TE	Amílcar Barca Teixeira Júnior	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
205-00767	CARBURGO VEÍCULOS	2-jul-08	2º CC / 5ª C	Manoel Coelho Arruda Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à previdência privada	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório, ainda que alguns optem por não participar	N/A	N/A
205-00762	ACHE LABORATÓRIOS	3-jul-08	2º CC / 5ª C	Damião Cordeiro de Moraes	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
206-00474	DANONE	14-fev-08	2º CC / 6ª C	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Elias Sampaio Freire	N/A	Recurso voluntário provido	N/A	N/A	Plano pode abranger apenas segurados com remuneração acima do teto do RGPS

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critérios		
								Possibilidade de selecionar os beneficiários	Tratamento não isonômico aos beneficiários do plano	Exclusão de empregos que recebem até o teto do salário de contribuição
206-00535	FUNDAÇÃO DOS EMPREGADOS DA FIAT	11-mar-08	2º CC / 6ª C	Bernadete de Oliveira Barros	Elias Sampaio Freire	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
206-00850	LOJAS CEM	9-mai-08	2º CC / 6ª C	Bernadete de Oliveira Barros	Elias Sampaio Freire	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	Plano não disponível a todos tem caráter remuneratório, cf. Lei 8.212/91	N/A	N/A
206-00418	ADM ARMAZÉNS	13-ago-08	2º CC / 6ª C	Ana Maria Bandeira	Elias Sampaio Freire	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à previdência privada	N/A	N/A	Plano pode abranger apenas segurados com remuneração acima do teto do RGPS
206-01854	LATAS DE ALUMÍNIO LATASA	5-fev-09	2º CC / 6ª C	Ana Maria Bandeira	N/A	N/A	Recurso voluntário provido	Plano disponível a todos não tem caráter remuneratório	N/A	N/A

4.1. Abrangência do plano de previdência complementar

Essa questão foi abordada em setenta e dois⁶⁰³ dos noventa e dois acórdãos analisados, tendo sido identificadas três correntes, a seguir descritas.

4.1.1. Primeira corrente: planos de previdência complementar aberta que não contemplam todos os empregados e dirigentes não estão sujeitos à tributação

Em dez dos setenta e dois acórdãos que tratam sobre essa questão, prevaleceu o entendimento de que, após o advento da Emenda Constitucional n. 20/98 e da Lei Complementar n. 109/01, os pagamentos realizados pelo empregador no âmbito de programa de previdência complementar *aberta*⁶⁰⁴ não estão sujeitos à tributação, ainda que o benefício não seja estendido a todos os empregados e dirigentes.

603. Alguns desses acórdãos não foram enquadrados em nenhuma corrente, pois os conselheiros concluíram que, no caso concreto, o plano de previdência complementar foi disponibilizado a todos e, assim, entenderam pelo cancelamento da autuação fiscal.

604. Os planos de previdência complementar aberta são disponibilizados no mercado por instituições financeiras (bancos e seguradoras) e podem ser livremente adquiridos pelas pessoas físicas e jurídicas. Já os planos de previdência complementar fechada são instituídos por pessoas jurídicas e destinados apenas aos seus empregados.

Tais acórdãos utilizam como fundamento o §2º do art. 202 da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional n. 20/98, segundo o qual “as contribuições do empregador (...) não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei”.

Essa corrente também se escora no texto da Lei Complementar n. 109/01 que, ao disciplinar o dispositivo constitucional acima mencionado, dispôs que (i) não incidem tributos sobre as contribuições vertidas pelo empregador para as entidades de previdência complementar (art. 69, §1º) e (ii) os planos instituídos por entidades de previdência complementar aberta podem “ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador” (art. 26, §3º).

Na 2ª Turma da CSRF, esse entendimento prevaleceu, por maioria de votos⁶⁰⁵, no acórdão n. 9202-003.193, proferido em 07/05/2014.

Em seu voto vencedor, o conselheiro relator Gustavo Lian Haddad destacou que, ao promover tal alteração, o legislador pretendeu estimular a poupança privada ao permitir que os programas de previdência complementar aberta, oferecidos no mercado, sejam instituídos em benefício de categorias específicas de empregados, “evitando o ‘engessamento’ que por certo desestimularia a concessão de planos se houvesse rigidez exagerada quanto ao público alvo”.

Os outros nove acórdãos, nos quais prevaleceu o entendimento acima descrito, foram proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 13/03/2013, por maioria⁶⁰⁶, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, entre fevereiro de 2012 e fevereiro de 2015, por unanimidade quanto a essa discussão, e pela 3ª Turma Especial, em 07/10/2014, por maioria⁶⁰⁷.

Registramos, ainda, a existência de dois votos vencidos e de uma declaração de voto em que foi adotado tal entendimento, proferidos, respectivamente, nos acórdãos n. 2301-003.616⁶⁰⁸, 2301-003.617⁶⁰⁹ e 2301-003.627⁶¹⁰, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento.

605. Foram proferidos três votos divergentes.

606. Foram proferidos dois votos divergentes.

607. Acórdãos 2402-004.546, sessão de 10/02/2015, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, relatora conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis; 2803-003.710, sessão de 07/10/2014, 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento, relator conselheiro Gustavo Vetoratto; 2402-004.445 e 2402-004.446, sessão de 02/12/2014, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, relator conselheiro Julio César Vieira Gomes; 2402-004.108 e 2402-004.109, sessão de 14/05/2014, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, relator conselheiro Ronaldo Lima Macedo; 2402-003.661, sessão de 17/07/2013, 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, relator conselheiro Julio César Vieira Gomes; e 2402-002.860, sessão de 21/06/2012, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, relator conselheiro Julio César Vieira Gomes.

608. Sessão de 16/07/2013. Voto vencido do conselheiro relator Adriano Gonzales Silvério e voto vencedor do redator designado Mauro José Silva.

609. Idem.

610. Sessão de 17/02/2013. Relatora conselheira Bernadete de Oliveira Barros e declaração de voto do conselheiro Damião Cordeiro de Moraes.

4.1.2. Segunda corrente: apenas não estão sujeitos à tributação os planos de previdência complementar fechada e aberta ofertados a todos os empregados e dirigentes

Já em quarenta e seis dos setenta e dois acórdãos em que foi abordada tal discussão, o desfecho dos julgamentos foi de que, mesmo após a edição da Emenda Constitucional n. 20/98 e da Lei Complementar n. 109/01, é condição para a não incidência das contribuições previdenciárias que o plano de previdência complementar, aberto ou fechado, seja ofertado à totalidade dos empregados e dirigentes, conforme dispõe o artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91.

Ressaltamos que esse entendimento foi adotado em quatorze julgamentos realizados por turmas ordinárias e especiais da Segunda Seção de Julgamento após o acórdão n. 9202-003.193, de 07/05/2014, em que os conselheiros da CSRF filiaram-se à primeira corrente acima descrita.

A discussão jurídica posta pela segunda corrente gira em torno da alegada antinomia entre a Lei Complementar n. 109/01 e a Lei (ordinária) n. 8.212/91, o que engloba três critérios de solução: hierárquico, cronológico e da especialidade.

Quanto ao critério hierárquico, o conselheiro Mauro José Silva destacou, no voto vencedor proferido no acórdão n. 2301-003.617⁶¹¹, que, consoante o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal, ao veicular matéria reservada a lei ordinária, a lei complementar atua materialmente, e exclusivamente nessa parte, como verdadeira lei ordinária. Partindo dessa premissa e considerando que o artigo 202, §2º, da Constituição Federal deveria ser regulamentado por lei ordinária (em razão do uso da expressão “nos termos da lei”), o conselheiro concluiu que a Lei Complementar n. 109/01 e a Lei n. 8.212/91 têm a mesma hierarquia material.

Partindo do critério cronológico, o conselheiro afirmou, no mesmo voto acima mencionado, que o fato de a lei posterior (LC n. 109/0) ter regulado assunto tratado pela lei anterior (Lei n. 8.212/91) implicaria, em regra, derrogação das normas antigas.

Tendo em vista o último critério, porém, esse conselheiro concluiu que o §1º, do artigo 69, da Lei Complementar n. 109/01 dispõe de forma genérica sobre a tributação dos planos de previdência complementar, ao passo que o artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91 estabelece regras específicas quanto à apuração das contribuições previdenciárias, de modo que, por força do *princípio da especialidade*, continua a produzir efeitos mesmo após a edição da lei posterior.

Nesse mesmo voto, em abordagem teleológica, o conselheiro Mauro José Silva destacou, ainda, que as condições estabelecidas pelo artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91 estão

em consonância com o princípio do valor social do trabalho previsto no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal e com o objetivo de construir uma sociedade livre justa e solidária e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, incisos I e III), pois pretende assegurar que as empresas ofereçam plano de previdência complementar a todos os seus empregados, sem distinção de

611. Proferido em 16/07/2013 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Conselheiro relator Adriano Gonzales Silvério.

função, impedindo que somente os dirigentes e funcionários mais graduados tenham acesso ao benefício.

4.1.3. Terceira corrente: planos de previdência complementar fechada e aberta não estão sujeitos à tributação

Identificamos também uma terceira corrente, menos numerosa, no sentido de que os aportes feitos pela pessoa jurídica a planos de previdência complementar, tanto aberta, como fechada, não estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não seja disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes.

Nos acórdãos n. 2301-003.541⁶¹² e 2301-00.571⁶¹³, por unanimidade e por maioria de votos, respectivamente, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento concluiu que o artigo 69, §1º, da Lei Complementar n. 109/01, por si só, impede a tributação de tais valores.

É importante também mencionar os votos vencidos proferidos pelo conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes nos acórdãos n. 2301-003.435, 2301-003.445 e 2301-003.446, no sentido de que o artigo 458, §2º, inciso VI, da CLT, com a redação conferida pela Lei n. 10.243/01, impede a exigência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos em questão ao prever que a previdência privada concedida pelo empregador não é considerada salário.

4.2. Necessidade de o plano de previdência complementar estabelecer regras homogêneas a todos os empregados e dirigentes

O estabelecimento de regras diferentes para determinados grupos de empregados e, ou, dirigentes foi objeto de dezoito dos oitenta e oito acórdãos analisados. Descrevemos a seguir os principais pontos de discussão identificados em tais acórdãos.

4.2.1. Diferenciação conforme o cargo

Nos acórdãos n. 2403-002.310⁶¹⁴, 2301-003.627⁶¹⁵ e 2401-003.167⁶¹⁶, os conselheiros entenderam que podem ser estabelecidas regras diferenciadas para dirigentes e, ou, cargos de gestão, o que não implica incidência das contribuições previdenciárias, pois o artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91 não estabeleceu a isonomia como requisito.

É em sentido contrário o acórdão n. 2302-01.776⁶¹⁷, em que o fato de todos os empregados e dirigentes figurarem como beneficiários do plano de previdência

612. Sessão de 18/06/2013. Conselheiro relator Wilson Antônio de Souza Corrêa.

613. Sessão de 20/08/2009. Conselheiro relator Julio César Vieira Gomes.

614. Proferido em 17/10/2013 pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Relator conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.

615. Proferido em 17/07/2013 pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Relatora conselheira Bernadete de Oliveira Barros.

616. Proferido em 14/08/2013 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Relator conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

617. Proferido em 19/04/2012 pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento. Relator Conselheiro Arlindo Costa e Silva.

privada *básico* e apenas alguns participarem do *plano suplementar* foi apontado como violação ao dispositivo legal acima mencionado e, portanto, motivo para a exigência das contribuições previdenciárias.

4.2.2. Diferenciação conforme o salário

No acórdão n. 2803-003.710⁶¹⁸, a 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento entendeu que o fato de a pessoa jurídica realizar aportes em maior valor para os beneficiários que recebiam maiores salários não afronta o artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91. Em seu voto vencedor, o conselheiro Gustavo Vettorato ressaltou que pode haver “diferenciação conforme estabelecido e aprovado pelos órgãos de fiscalização de planos de previdência privada e/ou complementar”. Não identificamos acórdão em sentido contrário sobre essa questão.

Ainda nesse ponto, identificamos discussão sobre a possibilidade de serem excluídos do plano de previdência complementar os empregados cujos salários são inferiores ao teto de contribuição.

Em 08/08/2012, a 2ª Turma da CSRF proferiu dois acórdãos (no sentido de que essa previsão não viola o artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91. Isso porque, nos termos do voto vencedor do acórdão n. 9202-02.270⁶¹⁹, a previdência privada tem a finalidade precípua de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o regime geral da previdência social (“RGPS”), mantendo sua qualidade de vida após a aposentadoria.

Assim, como os empregados que recebem salário igual ou inferior ao teto de contribuição não sofrerão diminuição considerável de sua renda mensal após a aposentadoria, não existe motivo para a inclusão de tais segurados nos planos de previdência complementar.

O entendimento adotado pela CSRF nesses dois acórdãos foi replicado no acórdão n. 2403-002.310, proferido em 17/10/2013 pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento⁶²⁰.

4.2.3. Diferenciação conforme o tempo de empresa

Em 26/09/2011, a 2ª Turma da CSRF⁶²¹ decidiu que a não extensão do plano de previdência complementar aos empregados em período de experiência não implica violação ao artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91, pois a intenção da norma, ao exigir que o benefício seja estendido a todos, foi de evitar privilégios a determinados segmentos de empregados, o que não ocorre nessa situação.

A despeito da decisão proferida pela CSRF, no acórdão n. 2803-003.818⁶²², de 04/11/2014, a 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento concluiu que a exclusão dos empregados em período de experiência, do plano de previdência

618. Sessão de 07/10/2014.

619. Conselheiro relator Manoel Coelho Arruda Junior.

620. Relator conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.

621. Acórdão n. 9202-01.717. Conselheiro relator Marcelo Oliveira.

622. Relator conselheiro Oséas Coimbra.

complementar, implica incidência das contribuições previdenciárias, pois, nesse caso, o benefício não é estendido a todos.

4.2.4. Diferenciação conforme a idade

Por fim, cumpre mencionar o acórdão n. 2301-003.617⁶²³, no qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, por voto de qualidade, afirmou que a limitação de idade para a participação no plano de previdência complementar implica incidência das contribuições previdenciárias. Nos termos do voto vencedor proferido pelo conselheiro Mauro José Silva, esse critério redundaria em “discriminação odiosa e vedada pela lei”.

5. Auxílio saúde⁶²⁴

O art. 28, §9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91, estabelece como hipótese não integrante do salário-de-contribuição o denominado *auxílio saúde*:

o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei n. 9.528, de 10.12.97).

Desde logo, é importante esclarecer que, em regra, cabe ao contribuinte comprovar o cumprimento dos requisitos legais para o gozo de referida isenção/não incidência⁶²⁵.

O primeiro aspecto enfrentado pela jurisprudência do CARF diz respeito à interpretação da exigência no sentido de que “a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”. Equivale dizer: há necessidade de o auxílio saúde ser extensível a todos os empregados e dirigentes?

Podemos notar que a jurisprudência tem entendido pela obrigatoriedade de o auxílio saúde ser estendido a todos⁶²⁶, daí ter decidido a CSRF⁶²⁷ que:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA

623. Sessão de 16/07/2013. Conselheiro relator Adriano Gonzales Silvério.

624. Pesquisa realizada no sítio <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>, levando em consideração julgamentos a partir de 1999 até 2015, utilizando-se as seguintes expressões: auxílio saúde, plano de saúde, saúde e contribuição previdenciária, plano odontológico e contribuição previdenciária. Da pesquisa obtida foram selecionados para análise e confecção do artigo 50 acórdãos.

625. CARF: (i) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301003.541; (ii) - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 230201.445; 2302003.166; (iii) - 3ª Turma Especial: Ac. 280300.901; Ac. 2803004.183; (iv) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402002.628; (v) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403001.493.

626. Exceção encontrada: CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Ac. 2301002.364.

627. CARF, CSRF, Ac. 920200.295. Neste sentido CARF: (i) – CSRF, Ac. 920200.129; (ii) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 230101.832, 2301003.541; 2301004.241; 2301004.150; (iii) - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 230201.445, 2302003.166, 2302002.260; (iv) - 3ª Turma Especial – Ac. 80301.384; 2803-00.231, 280300.901, 2803004.183; (v) - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401003.607; (vi) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402002.628; (vii) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária – Ac. 2403001.123; 2403001.493; 2403002.057; 2403001.523.

MÉDICA PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO/COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS/FUNCIÓNÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO.

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, §9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos. Recurso especial negado.

Bem por isso, o CARF não tem reconhecido a isenção ou não incidência para o auxílio saúde, por descumprimento aos requisitos legais, em situações concretas como: (i) – somente é usufruído por sócios⁶²⁸; (ii) – somente por parte dos empregados⁶²⁹; (iii) – reembolso de despesas hospitalares somente para a diretoria⁶³⁰; (iv) – concessão do auxílio médico a todos, mas o plano odontológico somente a partir de determinada faixa salarial⁶³¹; e (v) – somente aos empregados de filiais⁶³². Um aspecto sem jurisprudência dominante, embora as decisões recentes sejam favoráveis ao contribuinte, é a imposição de condição para gozo do auxílio saúde, em especial, tempo de empresa ou necessidade de efetivação.⁶³³

Apesar de se impor a extensão a todos os empregados e dirigentes, é importante esclarecer que a jurisprudência não impõe que todos gozem do plano de saúde e, ou, odontológico, bastando que efetivamente tenha sido disponibilizado.⁶³⁴

Mais do que isso, a CSRF já entendeu que a legislação não impõe que a cobertura seja igual para todos⁶³⁵:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA /PLANO / SEGURO SAÚDE. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXIGÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A condição estabelecida no art. 28, §9º, alínea "q", da Lei 8.212/91, para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de

628. CARF, 2ª Seção: (i) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402002.628; (ii) - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2302002.260.

629. CARF, 2ª Seção: (i) – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403001.493, 2403001.523; (ii) - 3ª Turma Especial: Ac. 2803004.183.

630. CARF, 2ª Seção: 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301004.093.

631. CARF, CSRF: Ac. 9202002.129.

632. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401003.607.

633. CARF, 2ª Seção: (i) – favorável ao contribuinte: 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301003.394. 2301002.881; (ii) – desfavorável ao contribuinte: 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 230101.832.

634. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403002.057.

635. CARF: (i) - CSRF: Ac. 9202003.256, 9202002.129; (ii) — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301004.241; (ii) - 4ª Câmara – 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402004.354; (iii) - 4ª Câmara / 3ª Turma ordinária: Ac. 2403001.822,. 2403-00.277; (iv) - 3ª Especial: Ac. 280301.547.

incidência de contribuição previdenciária os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico hospitalares e outras similares, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.

Por fim, há controvérsia a respeito da existência de referida isenção ou não incidência quanto ao auxílio saúde concedido aos dependentes, embora nos pareça prevalecer o entendimento que reconhece a viabilidade⁶³⁶.

Em síntese, as principais questões e respectivas decisões podem ser estruturadas na seguinte planilha:

636. Nesse sentido: “PLANO DE SAÚDE QUE INCLUIU OS DEPENDENTES DE FUNCIONÁRIOS. POSSIBILIDADE. A LEI EXIGE QUE A COBERTURA DO PLANO DE SAÚDE ABRANJA A TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES E NADA FALA SOBRE DEPENDENTES. PORÉM, NADA MAIS COMUM, REGULAR E NORMAL QUE TAL PLANO SEJA EXTENSIVO AOS DEPENDENTES, POIS A PROTEÇÃO ÀQUELES É, EM REGRA, MAIS IMPORTANTE E MAIS VISADA DO QUE A DO PRÓPRIO TITULAR DO PLANO” (CARF, 2ª Seção, Ac. 2803-004.081). Neste sentido: CARF, 2ª Seção: (i) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402004.354, 2402004.654; (ii) - 4ª Câmara / 3ª Turma ordinária: Ac. 2403001.822; (iii) - 3ª Turma especial – Ac. 2803001.772; 2803002.138; 2803004.081.

Sentido contrário: “Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005 SALÁRIO UTILIDADE. REMUNERAÇÃO - CONCEITO Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. APLICAÇÃO AO ASPECTO DO FATO GERADOR MUTILADO E NÃO AOS REQUISITOS PARA DESFRUTE DO BENEFÍCIO. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO, CONVÊNIO SAÚDE. A interpretação restritiva para as normas isencionais exigida pelo art. 111 do CTN diz respeito ao aspecto do fato gerador mutilado e não aos requisitos para desfrute do benefício. As eventuais condições de isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade da norma sob pena de negarmos a finalidade do dispositivo. Se a norma isencional exige que o benefício seja oferecido a todos os empregados, uma exigência de um tempo mínimo na empresa guarda relação lógica com a finalidade do benefício fiscal no que se refere à bolsa auxílio educação e ao convênio saúde, não sendo esta uma motivação adequada para o afastamento da isenção. ISENÇÃO PARA PLANO DE SAÚDE. INAPLICABILIDADE PARA VALORES QUE BENEFICIAM OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. A lei concede isenção para o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, porém o benefício não se estende aos dependentes dos beneficiários” (CARF, 2ª Seção, Ac. 2301-003.394). Neste sentido CARF, 2ª Seção: (i) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301003.394; (ii) - 3ª Turma especial: Ac. 2803002.101; (iii) - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401003.691, 2401003.692, 2401003.640.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Obrigatoriedade de disponibilizar a todos os empregados e dirigentes
920200.295	PINTO DE ALMEIDA ENGENHARIA S/A	22/09/2009	2ª T - CSRF	Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira	N/A	N/A	Recurso especial do Procurador improvido.	Sim
9202002.129	CATERPILLAR BRASIL LTDA.	09/05/2012	2ª T - CSRF	Susy Gomes Hoffmann	N/A	N/A	Recurso especial do contribuinte improvido quanto ao reembolso de despesas odontológicas.	Sim
230101.832	PREFERENCE SERV ADM COND HOTELARIA LTDA.	11/02/2011	3ª C/1ª TO	Bernadete de Oliveira Barros	N/A	N/A	Recurso de ofício e recurso voluntário do contribuinte improvidos.	Sim
2301003.541	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	18/06/2013	3ª C/1ª TO	Wilson Antônio De Souza Correa	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao vale transporte, auxílio alimentação in natura, auxílio educação à servidores e funcionários e à multa.	Sim
2301004.241	BOMBRIL S/A	02/12/2014	3ª C/1ª TO	Adriano Gonzales Silverio	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	Sim
2301004.150	EBATE CONSTRUTORA LTDA.	11/09/2014	3ª C/1ª TO	Wilson Antônio De Souza Correa	Adriano Gonzáles Silvério	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à multa.	Sim
230201.445	LEVY E SALOMÃO-ADVOGADOS	30/11/2011	3ª C/2ª TO	Arlindo da Costa e Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Sim
2302003.166	VP TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA.	15/05/2014	3ª C/ 2ª TO	André Luis Marsico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Sim
2302002.260	CENTRO DE ENSINO SUPERIOR SOUSA BORGES LTDA.	22/01/2013	3ª C/ 2ª TO	Manoel Coelho Arruda Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à multa.	Sim
280300.901	AZEVEDO & TRAVASSOS S/A	28/07/2011	3ª TE	Eduardo de Oliveira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à multa.	Sim
2803004.183	EMCCAMP RESIDENCIAL S.A.	11/03/2015	3ª TE	Oseas Coimbra Júnior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estagiários e levantamentos ES e ES1.	Sim

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Obrigatoriedade de disponibilizar a todos os empregados e dirigentes
2401003.607	RODOVIÁRIO RAMOS LTDA.	12/08/2014	4ª C/1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto aos seguros diversos (SE1) e ao seguro de vida (SV1 - somente parcela em que não estão identificados individualmente os beneficiários).	Sim
2402002.628	HERTZ ENGENHARIA LTDA. – ME.	18/04/2012	4ª C/2ª TO	Ana Maria Bandeira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Sim
2403001.123	SIND. EMPREG. DO COMERCIO S.J. BOA VISTA	12/03/2012	4ª C/3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao recálculo da multa de mora.	Sim
2403001.493	UNIBRAS TÊXTIL LTDA.	10/07/2012	4ª C/3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	Ivacir Júlio de Souza	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.	Sim
2403002.057	ELEKTRO ELETRICIDADE E SERVIÇOS S/A	14/05/2013	4ª C/3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	Ivacir Júlio de Souza	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à assistência médica hospitalar e transporte, à PLR e à multa de mora.	Sim
2403001.523	SP BRASIL LTDA.	12/07/2012	4ª C/3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao recálculo da multa de mora.	Sim
2302002.260	CENTRO DE ENSINO SUPERIOR SOUSA BORGES LTDA.	22/01/2013	3ª C/2ª TO	Manoel Coelho Arruda Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao recálculo da multa de mora.	Sim
2403001.493	UNIBRAS TÊXTIL LTDA.	10/07/2012	4ª C/3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	Ivacir Júlio de Souza	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.	Sim
2402002.628	HERTZ ENGENHARIA LTDA. - ME	18/04/2012	4ª C/2ª TO	Ana Maria Bandeira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Sim
2803-00.231	JESSE PEREIRA ALVES	17/08/2010	3ª TE	Gustavo Vettorato	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Sim

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Cobertura igual para todos?
9202003.256	UGGERI SA	29/07/2014	2ª T - CSRF	Gustavo Lian Haddad	N/A	N/A	Recurso especial do Procurador improvido.	Não
9202002.129	CATERPILLAR BRASIL LTDA.	09/05/2012	2ª T - CSRF	Susy Gomes Hoffmann	N/A	N/A	Recurso especial do contribuinte improvido quanto às despesas odontológicas.	Não
2301004.241	BOMBRIL S/A	02/12/2014	3ª C/1ª TO	Adriano Gonzales Silverio	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	Não
2402004.354	CENTROVIAS SISTEMAS RODOVIÁRIOS S/A	08/10/2014	4ª C/2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio-creche, auxílio-saúde e cooperativa de trabalho médico.	Não
2403001.822	SIDERÚRGICA IBIRAÇU S.A.	23/01/2013	4ª C/ 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à alimentação in natura, auxílio saúde e vale transporte (tributação da parcela que deveria descontar não dos empregados) e ao recálculo da multa de mora.	Não
2403-000.277	MONTE TABOR CENTRO ÍTALO BRASILEIRO DE PROM SANITÁRIA	11/09/2014	4ª C/3ª TO	Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Julgamento convertido em diligência.	Não
2803001.547.	RICLAN S.A.	15/05/2012	3ª TE	Oseas Coimbra Júnior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto aos planos de saúde contratados pela empresa aos empregados e dirigentes.	Não

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Concessão aos dependentes?
2803-004.081	BUNGE ALIMENTOS S/A	11/02/2015	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	Eduardo de Oliveira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	Sim
2402004.354	CENTROVIAS SISTEMAS RODOVIÁRIOS S/A	08/10/2014	4ª C/ 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio-creche, auxílio-saúde e	Sim

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Concessão aos dependentes?
							cooperativa de trabalho médico.	
240300 1.822	SIDERÚRGICA IBIRAÇU S.A.	23/01/2013	4ª C/ 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à alimentação in natura, auxílio saúde e vale transporte (tributação da parcela que deveria descontar dos empregados) e ao recálculo da multa de mora.	Sim
280300 1.772	CANEXUS QU MICA BRASIL LTDA.	16/08/2012	3ª TE	Gustavo Vettorato	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio alimentação in natura e planos de assistência médico-hospitalar e odontológica.	Sim
280300 4.081	BUNGE ALIMENTOS S/A	11/02/2015	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	Eduardo de Oliveira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	Sim
280300 2.138	UNICAFE COMPANHIA DE COMERCIO EXTERIOR	12/03/2013	3ª TE	Natanael Vieira dos Santos	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	Sim
240200 4.654	BRASFLEX TUBOS FLEXIVEIS LTDA.	11/03/2015	4ª C/ 2ª TO	Luciana de Souza Espindola Reis	Thiago Taborda Simões	N/A	Recurso de ofício improvido e recurso voluntário do contribuinte provido.	Sim
2301- 003.39 4	SEARA ALIMENTOS S/A	13/03/2013	3ª C/ 1ª TO	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio educação, auxílio saúde, previdência complementar e à multa.	Não
240100 3.691	BUNGE ALIMENTOS S/A	10/09/2014	4ª C/ 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Não
240100 3.692	BUNGE ALIMENTOS S/A	10/09/2014	4ª C/ 1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Não
280300 2.101	DIGITRO TECNOLOGIA LTDA.	20/02/2013	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Não

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Concessão aos dependentes?
240100 3.640	ARACRUZ CELULOSE SA.	13/08/2014	4ª C/ 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às diferenças de SAT, seguro de vida em grupo e levantamento CS6 - Curso Superior.	Não

6. Transporte, veículos e ressarcimento de combustível⁶³⁷

Dentro do artigo 28, §9º, da Lei n. 8.212/91, podemos identificar como hipóteses de não incidência ou isenção do salário-de-contribuição, verbas relacionadas ao transporte, concessão de veículos, ressarcimento de despesas – especialmente o combustível –, conforme alíneas “m”, “r” e “s”, que dispõem, respectivamente:

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

“r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços;

“s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei n. 9.528, de 10.12.97).

A partir da legislação transcrita, um dos primeiros pontos que gera discussão diz respeito ao reconhecimento como salário utilidade e eventual aplicação da regra isencional ou de não incidência quanto ao fornecimento pelo empregador aos empregados, gerentes e diretores, de veículos.

Neste aspecto, identificamos precedentes do CARF afirmando que existe somente a configuração do salário utilidade caso o fisco demonstre – ônus da prova – sua dispensabilidade para o exercício da função e atividade laboral.⁶³⁸

637. Pesquisa realizada no sítio <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>, levando em consideração julgamentos a partir de 1999 até 2015, utilizando-se as seguintes expressões: transporte e contribuições previdenciárias, contribuições previdenciárias e veículo, contribuições previdenciárias e combustível. Da pesquisa obtida foram selecionados para análise e confecção do artigo 38 acórdãos.

638. “Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2005 SALÁRIO-UTILIDADE. VEÍCULO FORNECIDO PELA EMPRESA. NECESSIDADE DE PROVAR A DISPENSABILIDADE PARA O TRABALHO. Veículo fornecido pela empresa ao empregado ou ao contribuinte individual, quando dispensáveis para a realização do trabalho, têm natureza de salário-utilidade, compõem a remuneração e estão no campo da incidência da contribuição previdenciária, seja a incidente sobre a remuneração dos empregados ou aquela incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais. Cabe ao fisco demonstrar a dispensabilidade do veículo. Ausente a prova da dispensabilidade, o lançamento que inclui tal utilidade na base de cálculo da contribuição não pode prosperar” (CARF, 2ª Seção, Ac. 2301-001.691). Neste sentido CARF, 2ª Seção: (i) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 230101.815,

Embora o ônus da prova seja do Fisco, identificamos julgados que impõem ao contribuinte a necessidade de comprovar a destinação do veículo, ou seja, se foi utilizado para o trabalho, de tal sorte que, se houver comprovação, inexistente tributação⁶³⁹, mesmo que também faça uso daquele para situações particulares e durante finais de semana, valendo-se até mesmo da Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho⁶⁴⁰. De outra parte, se, ao contrário, não se desincumbe de tal ônus, tributa-se⁶⁴¹.

Daí a razão pela qual, como regra, o CARF entende pela não incidência das contribuições previdenciárias no fornecimento de veículos aos diretores, pois já pontificou que:

SALÁRIO INDIRETO FORNECIMENTO DE VEÍCULO PRÓPRIO PARA OS DIRETORES PREVISÃO LEGAL DE EXCLUSÃO O fato de o carro fornecido aos diretores ser de propriedade da empresa não determina, por si só, a natureza salarial da utilidade, face a precisão contida no art. 28, §9º, “r” da lei 8212/91.⁶⁴²

Reconhecendo-se, no entanto, o salário utilidade ou indireto, o cálculo do salário-de-contribuição será apurado com base no aluguel dos dias não úteis, nos termos do Parecer Normativo COSIT n. 11/92⁶⁴³.

Além disso, a jurisprudência do CARF, em aplicação, principalmente, da alínea “s”, do artigo 28, §9º, da Lei n. 8.212/91, não reconhece a incidência de tributação para hipóteses de reembolso ou ressarcimento de despesas com veículo próprio do empregado, gerente ou diretor, utilizado para o exercício do trabalho. Seguindo este posicionamento, permite-se o reembolso por meio do pagamento proporcional ao km rodado⁶⁴⁴, não se admitindo, todavia, que se estabeleça um valor fixo e mensal⁶⁴⁵. Há ainda a possibilidade do ressarcimento de outras despesas tais como o combustível⁶⁴⁶

230102.518, 2301004.129, 2301-001.751, 2301001.691; (ii) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2401-01.155, 2402004.546; (iii) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403001.125.

639. CARF, 2ª Seção: (i) – 4ª Câmara / Turma Ordinária: Ac. 2401-01.155; (ii) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403001.125.

640. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 240102.250. Neste sentido: 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 240102.251.

641. CARF, 2ª Seção: (i) – 3ª Turma Especial – Ac. 280301.489; (ii) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301002.820.

642. CARF, 2ª Seção, – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Ac. 2401-002.250.

643. “SALÁRIO INDIRETO. AUTOMÓVEIS CEDIDOS A EMPREGADOS COM CARGO DE GESTÃO. Integram o salário de contribuição as parcelas in natura oferecidas aos empregados com habitualidade e com caráter contraprestativo. Não ficou comprovado que os veículos oferecidos aos empregados com cargo de gestão eram indispensáveis para o trabalho. O salário utilidade relativo aos veículos disponibilizados exclusivamente para os empregados com cargo de gestão, utilizados para fins corporativos e para fins pessoais, deve ser apurado com base no custo do aluguel dos dias não úteis, conforme Parecer Normativo n. COSIT n. 11, de 30/09/1992” (CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Ac. 2402-004.546). Neste sentido: 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária: Ac. 2401002.883.

644. CARF, 2ª Seção: (i) - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 240102.272; (ii) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301003.244.

645. CARF, 2ª Seção: (i) – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403002.588; (ii) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402004.062, 2402002.753.

646. CARF, 2ª Seção: (i) – 3ª Turma Especial – Ac. - 2803002.940; (ii) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. - 2402004.595, 2402004.595; (iii) - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2302003.378.

e o seguro do veículo⁶⁴⁷, desde que exista a comprovação da despesa realizada⁶⁴⁸ e sua utilização no exercício das atividades da empresa⁶⁴⁹.

Também não se reconhece a incidência de contribuição previdenciária quando: (i) – o empregador realiza o pagamento ao empregado, quanto ao contrato de locação do veículo, desde que seja demonstrada a utilização na empresa⁶⁵⁰; (ii) – realiza contrato de locação do veículo de propriedade do empregado⁶⁵¹ ou mesmo de sócio da empresa, inclusive, com a possibilidade de reembolso de combustível⁶⁵²; e (iii) – o empregador realiza o pagamento de parte do financiamento do veículo de propriedade do empregado⁶⁵³.

Por fim, a respeito dos veículos, o CARF não reconhece a existência de tributação pelas contribuições previdenciárias como salário utilidade na venda de automóveis para empregados em valor inferior ao de mercado, notadamente, pelo fato de que compete ao Fisco o ônus de provar vantagem do preço reduzido e a oferta exclusiva ao empregado⁶⁵⁴, além do fato de que se trata de uma operação cível e não da relação de trabalho⁶⁵⁵.

7. Auxílio transporte⁶⁵⁶

Ademais, quanto à concessão do auxílio transporte (vale transporte) com pagamento em pecúnia e de forma habitual, o posicionamento do CARF é no sentido da não incidência, por ter natureza indenizatória⁶⁵⁷, adotando-se, inclusive, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal⁶⁵⁸.

Aliás, referido posicionamento gerou a edição da Súmula 89 do CARF:

AUXÍLIO TRANSPORTE PAGO HABITUALMENTE E EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. O valor do auxílio transporte pago

647. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401003.809.

648. CARF, 2ª Seção: (i) – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301002.797; 2301002.799; (ii) - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2302003.087; (iii) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac., 2402004.595.

649. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402004.595.

650. CARF, 2ª Seção: 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301003.431 2301003.432.

651. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402003.320, 2402002.723. 2402002.726.

652. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 2 Turma Ordinária: Ac. 2402-01.067.

653. CARF, 2ª Seção: 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401003.240, 2401003.240. Este tema possui pela mesma Turma em julgamento posterior decisão em sentido contrário: CARF, 2ª Seção, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401003.809.

654. CARF, 2ª Seção: 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301004.129.

655. CARF, 2ª Seção: 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2301002.820.

656. Pesquisa realizada no sitio <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>, levando em consideração julgamentos a partir de 1999 até 2015, utilizando-se as seguintes expressões: auxílio transporte, auxílio transporte e contribuições previdenciárias. Da pesquisa realizada selecionamos 09 acórdãos e uma Súmula.

657. CARF, 2ª Seção: (i) - 3ª Turma Especial: Ac. 280301.613, 2803002.009, 2803002.309; (ii) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: 2402003.137, 2402003.841, 2402003.232, 2402003.080, 2402003.441; (iii) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: 2301-004.299, 2301-004.353.

658. STF, RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJE-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166.

habitualmente em pecúnia aos segurados empregados tem natureza indenizatória; portanto, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

8. Auxílio educação

Estabelece o artigo 28, §9º, da Lei n. 8.212/91 que alguns pagamentos ou utilidades decorrentes do trabalho não integram o salário-de-contribuição. Entre as hipóteses de referido dispositivo temos a alínea “t”, que cuida do auxílio educação.

A redação inicial do artigo 28, §9º, alínea “t”, da Lei n. 8.212/91, incluído pela Lei n. 9.528/97, dispunha que não integraria o salário-de-contribuição:

t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;” Este texto legal foi alterado, posteriormente, pela Lei n. 9.711/98, dispondo: “t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;.

Por fim, temos a redação atual, estabelecida pela Lei n. 12.513/2011⁶⁵⁹, que enuncia:

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: 1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e 2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

A partir, especialmente, da redação dada pelo legislador em referido dispositivo quanto ao que denominamos genericamente de auxílio educação, podemos constatar na jurisprudência do CARF 3 (três) pontos principais de discussão a respeito de referido tema: (i) – necessidade de extensão à totalidade dos empregados e dirigentes (este debate se dá até 2011⁶⁶⁰, diante da redação vigente que exigia “(...) que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”; (ii) – amplitude da expressão “curso de capacitação e qualificação profissional”, especialmente, para se permitir a

659. Convém esclarecer ainda que uma alteração dada na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT – também repercutiu no debate do auxílio educação. Trata-se da Lei n. 10.243/2001, que alterou a redação do art. 458, §2º, II, dispondo que: “Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações “in natura” que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (...) §2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (...) II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;”

660. Até 2011, pois, a partir da Lei n. 12.513, podemos notar que inexistia na atualidade referido requisito legal.

inclusão de cursos de ensino superior e pós graduação; e (iii) – possibilidade da concessão também aos dependentes dos empregados e dirigentes.

Antes de descrevermos o posicionamento do CARF a respeito dos temas mencionados, é preciso avaliar a jurisprudência quanto ao ônus da prova a fim de demonstrar os requisitos descritos em lei para o gozo de referida hipótese de não incidência/isenção.

Dentro dessa perspectiva, a jurisprudência tem reconhecido a necessidade de o contribuinte comprovar o respeito aos requisitos legais, sendo deste o ônus da prova:

NÃO COMPROVAÇÃO DE QUE O PLANO EDUCACIONAL DE ENSINO SUPERIOR FORNECIDO AOS EMPREGADOS ATENDE ÀS EXIGÊNCIAS DA ALÍNEA 't' DO §9º DO ARTIGO 28 DA LEI N. 8.212/1991. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE SOBRE PAGAMENTO DE BOLSAS DE ESTUDO. Embora a concessão de auxílio voltado à graduação enquadre-se, em tese, na hipótese expressa de não incidência das contribuições previdenciárias prevista na alínea 't' do §9º do artigo 28 da Lei n. 8.212/1991, não foi comprovada a natureza do auxílio e sua impessoalidade.⁶⁶¹

Embora o ônus da prova seja, em regra, do contribuinte, por força do artigo 142 do Código Tributário Nacional, cabe ao Fisco demonstrar o não cumprimento das exigências legais, inclusive, de forma fundamentada e que permita a defesa do contribuinte. Esta é a decisão exarada pela CSRF⁶⁶²:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1997 a 30/09/2005 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE MATERIAL. Não houve a preclusão apontada pela Fazenda Nacional, conforme se depreende da leitura do recurso voluntário que aponta a ausência de fundamentação do relatório fiscal. Para que não houvesse incidência de contribuições previdenciárias, a legislação vigente à época dos fatos geradores exigia que todos empregados e dirigentes tivessem acesso às bolsas de estudos. Entretanto, não me parece que a autoridade fiscal tenha logrado êxito em demonstrar e muito menos comprovar que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos. Ocorre vício material quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. No presente caso a nulidade foi declarada em face da ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, em virtude de não restar demonstrado que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos, o que caracteriza violação ao art. 142 do CTN e, especificamente, ao art. 37 da Lei n. 8.212/91 e ao art. 229, §2º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999. Quando nos deparamos com um vício de natureza formal o princípio *pas de nullité sans grief* ou princípio do prejuízo deve ser amplamente aplicado, isto porque, a adoção de sistema rígido de invalidação processual impede a eficiente atuação da Administração Pública. Cabe a autoridade lançadora o ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo

661. CARF, 2ª Seção, Ac. 2403-001.794, 4 Câmara / 3ª turma ordinária. Neste sentido decisões da 3ª Seção: (i) - 3 câmara / 2 turma ordinária – Ac. 2302002.412; (ii) - 3ª turma especial: ac. 2803001.768; 2803001.770; 2803001.771; (iii) - 4ª C / 1 to – ac. 2401002.884.

662. CARF, CSRF, Ac. 9202-002.375.

caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme descrito no art. 142 do CTN. A declaração de nulidade ante a ausência da perfeita descrição do fato gerador do tributo, decorre do fato de a autoridade fiscal não ter se desincumbido do ônus de descrever a ocorrência do fato gerador da obrigação, o que faz com que o prejuízo ao contribuinte seja intrínseco à declaração de nulidade por vício material. Recurso especial negado.⁶⁶³

Após descrever, como premissa inicial, a questão do ônus da prova, passamos aos temas que são objeto da jurisprudência do CARF quanto ao auxílio educação.

A primeira questão que apresentaremos diz respeito à necessidade do empregador – contribuinte – permitir à totalidade dos empregados e dirigentes o auxílio educação.

Nesse aspecto, a jurisprudência possui posicionamento majoritário quanto à necessidade de extensão do auxílio educação a todos os empregados e dirigentes⁶⁶⁴, embora referido requisito não signifique a obrigatoriedade de adesão de todos eles.

Embora a jurisprudência reconheça a necessidade de extensão a todos os empregados e dirigentes, isso nos leva a alguns desdobramentos.

Entre eles encontramos o debate a respeito da possibilidade de o empregador estipular certos requisitos, como por exemplo, determinado tempo de vínculo empregatício ou mesmo a efetivação no trabalho. É possível estabelecer tais tipos de critérios? Temos duas correntes: (i) – impossibilidade⁶⁶⁵; e (ii) – possibilidade⁶⁶⁶.

663. Em trecho do voto do relator pondera-se que: “Por certo que, para que não houvesse incidência de contribuições previdenciárias, a legislação vigente à época dos fatos geradores exigia que todos empregados e dirigentes tivessem acesso às bolsas de estudos. Entretanto, não me parece que a autoridade fiscal tenha logrado êxito em demonstrar e muito menos comprovar que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos. Tão pouco mencionado anexo IV do relatório fiscal (fls. 287 a 290), que traz planilhas com os pagamentos feitos a cada funcionário a título de pós graduação, comprova que a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não tiveram acesso às bolsas de estudos. O referido anexo simplesmente elenca os beneficiários das bolsas de estudos e não aqueles que tiveram o acesso vedado pelo contribuinte.”

664. “SALÁRIO INDIRETO - BOLSA D ESTUDOS - SEGURO DE VIDA - NÃO EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTE - DESCUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. A não extensão de bolsa de estudos e seguro de vida a todos os empregados exclui a isenção descrita no art. 28, §9º da Lei 8212/91 (CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 2401-01144) Neste sentido - CARF, 2ª Seção -: (i) - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401-00.22.828; 2401-01.144; 2401003.690; 2401003.692; (ii) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402-01.445; 2402-01.446. 2402-01.448; 2402003.137; 240202.600; (iii) - 3ª Turma Especial – Ac. 2803004.062; 2803003.015; 2803004.183; (iv) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: 2301003.464.

665. “Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2007 a 01/01/2008 VERBAS PAGAS A TÍTULO DE ABONO SALARIAL E BOLSA DE ESTUDO. CONTROVÉRSIA SOBRE O CAMPO DE INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA. O ABONO SALARIAL, NOS TERMOS DE PARECER E ATO DECLARATÓRIO DA PGFN REALMENTE ESTÁ FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA. ENTRETANTO A BOLSA DE ESTUDO DEVE OBEDECER OS CRITÉRIOS DA LEI, ESTANDO AUSENTE A OFERTA DESTA BOLSA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES, POR MEIO DA FIXAÇÃO DE CRITÉRIOS DE ELEGIBILIDADE, ESTA DEVE SOFRER A INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. A MULTA FOI APLICADA NOS TERMOS DA LEI. DESNECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO JULGAMENTO DESTE FEITO EM FUNÇÃO DE OUTRO PROCESSO QUE TEM TRÂMITE EM OUTRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. Recurso Voluntário Provido em Parte” (CARF, 2ª Seção, Ac.. 2803003.015, 3ª Turma Especial). Neste sentido: CARF, 2ª Seção: (i) - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 2401-01.379; 2401-01.989; 2401003.690; 2401003.692; 2401003.691; (ii) - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: 230201.914; (iii) - 3ª Turma Especial: Ac. 2803003.015.

666. CARF, 2ª Seção: (i) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: 2301003.464.

Ainda dentro de tais aspectos, veda-se a exigência de regras por demais subjetivas e restritivas para concessão do auxílio educação, violando a regra que exige a extensão à totalidade e a impessoalidade.⁶⁶⁷

O segundo principal tema discutido na jurisprudência do CARF diz respeito à possibilidade do auxílio educação ser destinado aos cursos superiores e de pós-graduação, diante da expressão “curso de capacitação e qualificação profissional”, com redação vigente até a alteração realizada pela Lei n. 12.513/2011. Naturalmente, conforme disposto em lei, sempre caberá avaliar o requisito da vinculação com a atividade da empresa⁶⁶⁸.

A respeito de referido tema, podemos identificar 3 (três) principais formas de julgamento: (i) – a capacitação e a qualificação profissional também incluem o ensino superior e a pós-graduação, inclusive, antes das Leis n. 10.243/2001 e n. 12.513/2011⁶⁶⁹; (ii) – é possível o auxílio educação para graduação e pós-graduação a partir da Lei. 10.243/2001, que alterou o artigo 458, §2º, inciso II, da CLT⁶⁷⁰; e (iii) – a possibilidade de incluir curso de graduação e pós-graduação, aplicando-se de forma retroativa a Lei n. 12.513/2011⁶⁷¹.

667. “CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSA DE ESTUDOS. Os valores relativos aos cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa só não integrariam o salário de contribuição se não utilizado em substituição de parcela salarial, e se todos os empregados e dirigentes tiverem acesso ao mesmo, conforme prescreve o art. 28, §9º, alínea “t”, da Lei n. 8.212/91” (CARF, 2ª Seção, Ac. 240202.600, 4ª Câmara / 2ª Turma ordinária.).

668. CARF, CSRF, Ac. 9202003.013.

669. “SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL. BOLSA DE ESTUDO. NÃO INCIDÊNCIA. Não integra o Salário de Contribuição o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo. Caracteriza-se como cursos de capacitação e qualificação profissionais os cursos de graduação e MBA, desde que relacionados com as atividades da empresa. Recurso especial negado” (CARF, CSRF, Ac. 920201.746). Neste sentido: CARF, (i) - CSRF, Ac. 9202003.013; (ii) – 3ª Turma Especial, Ac. 2803003.195.

670. “AUXÍLIO EDUCAÇÃO. Em 19 de junho de 2001, a Lei n. 10.243 incluiu o inciso II ao §2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro. Ademais, no caso em questão não houve violação a alínea “t” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, tendo em vista que o auxílio é extensível a todos” (CARF, Ac. 2301-003.464) Neste sentido CARF 2ª Seção: (i) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: 2301-01.760; 2301003.464 (aplica lei de 2001); 2301004.006; 2301002.488; (ii) - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: 230200.907; 230201.066; (iii) - 3ª Turma especial: Ac. 280300.792; 2803001.398; 280301.486; 280301.517; 2803002.086; 2803003.768, 2803003.795; 2803003.792; 2803002.015; 2803003.625; 2803003.306; 2803003.688; (iv) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402002.678; 2402003.929; (v) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403000.611; 240300.620; 2403000.697; 40300.701; 2403001.298; 2403002.850; 2403002.734.

671. “PLANO EDUCACIONAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO. Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (aperfeiçoamento pessoal/aperfeiçoamento docente) aos segurados empregados. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão. Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.” (CARF, 2ª Seção, Ac. 2402-003.868). Neste sentido CARF 2ª Seção: (i) - 4ª

Como terceira discussão, temos a possibilidade da concessão, também aos dependentes dos empregados e dirigentes, do auxílio educação.

O posicionamento majoritário do CARF até o advento da Lei n. 12.513/2011 foi no sentido de que, tratando-se de isenção (artigo 111, CTN) e inexistindo expressa previsão legal, não havia possibilidade de aplicação do artigo 28, §9º, da Lei n. 8.212/91, tratando-se de salário indireto, inclusive, com precedentes que, expressamente, enfrentam a alteração dada no artigo 458, §II, da CLT, pela Lei n. 10.243/2001, afirmando que esta não interfere na lei previdenciária tributária⁶⁷². Neste sentido, decisão da CSRF⁶⁷³:

BOLSA EDUCACIONAL. DEPENDENTES EMPREGADOS E DIRETORES. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. NÃO ALCANCE.

Em face da absoluta ausência de previsão na legislação que regulamenta a matéria, notadamente o artigo 28, §9º, alínea “t”, da Lei n. 8.212/91, a isenção contemplada neste dispositivo legal, relativamente ao plano educacional concedido aos empregados e diretores, não alcança os seus respectivos dependentes.

Sem embargo disso, podemos identificar decisões que entendiam pela aplicação da isenção/não incidência a partir de 2001, diante da alteração do art. 458, §2º, II, da CLT⁶⁷⁴, sendo que, a partir do advento da Lei n. 12.513/2011, a jurisprudência tem

Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402003.868; (ii) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403002.576, 2403002.577, 2403002.734.

672. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/1997 a 30/04/2004 DISPONIBILIZAÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO A DEPENDENTES DE EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. O fornecimento de bolsas de estudo aos dependentes dos empregados está sujeito à incidência de contribuições sociais, uma vez que a isenção diz respeito apenas a plano educacional disponibilizado aos empregados e dirigentes da empresa. NORMAS COLETIVAS DE TRABALHO. DISPOSIÇÃO SOBRE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRARIEDADE Á LEI. IMPOSSIBILIDADE. As convenções/acordos coletivos de trabalho não podem excluir do campo de incidências das contribuições sociais parcelas tratadas pela lei como sujeitas à tributação. CLT. APLICAÇÃO NO DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CARÁTER DE SUBSIDIARIEDADE. Para o Direito Previdenciário a CLT é aplicável subsidiariamente, não prevalecendo sobre a Lei de Custeio da Seguridade Social. (CARF, 2ª Seção, Ac. 2401-001.997). Neste sentido CARF: 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 240101.649; 240101.997, 240102.182, 2401002.711.

673. CARF, CSRF, Ac. 9202003.013. Neste sentido: CARF, 2ª Seção: (i) - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 230101.975; 2301003.548; 2301003.540; 2301003.801; (ii) - 3ª Câmara / 2ª Turma ordinária: Ac. 2302003.122, 2302003.184; (iii) - 3ª Turma Especial: Ac. 280300.790; 2803001.398; 2803002.063; 2803002.064; 2803002.086; 2803002.212; 2803001.398; (iv) - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac. 240101.649; 240101.997, 240102.182, 2401002.711; 2401002.524; 2401002.912; 2401002.774; 2401002.650; 2401002.884; (v) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402-01.445. 2402-01.446, 2402-01.448; 2402001.915, 2402003.216; (vi) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403001.366; 2403001.707.

674. BOLSAS DE ESTUDO A DEPENDENTES Em 19 de junho de 2001, a Lei n. 10.243 incluiu o inciso II ao §2º do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho para excluir do conceito de salário, e portanto de remuneração, a utilidade fornecida pelo empregador em relação à educação, seja em estabelecimento próprio ou de terceiro. A previsão da lei trabalhista, nessa ótica, é mais ampla, pois exclui do conceito de salário a educação lato sensu, não se limitando a qualifica-la, isto é, emprestar atributos, tais como “básica”, “fundamental”, utilizadas pelas leis acima citadas. Com isso, a Lei n. 10.243 de 19 de junho de 2001 excluiu do conceito de salário qualquer benesse concedida pelo empregador seja no âmbito da educação básica, seja no âmbito do ensino superior. Esse raciocínio ora construído sob o enfoque do empregado também se aplica aos seus dependentes, pois a legislação não faz restrição nesse mister. Se a bolsa de estudo não é conceituada como salário do empregado, quanto

estabelecido a possibilidade da concessão aos dependentes, aplicando-se referida alteração, inclusive, aos processos administrativos em andamento, de forma retroativa⁶⁷⁵.

Deste modo, as principais questões e respectivas decisões podem ser estruturadas na seguinte planilha:

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Obrigatoriedade de disponibilizar a todos os empregados e dirigentes
2401-01144	SCAPOL DISTR. DE PROD. DE HIGIENE LTDA.	24/03/2010	4ª C / 1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	Elias Sampaio Freire	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à declaração de decadência das contribuições apuradas até a competência 09/2000.	Sim
2401003.690	BUNGE ALIMENTOS S/A	10/09/2014	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira De Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido	Sim
2401003.692	BUNGE ALIMENTOS S/A	10/09/2014	4ª C / 1ª TO	Kleber Ferreira De Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido	Sim
2402-01.445	UNIÃO SUL BRASILEIRA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA	02/12/2010	4ª C / 2ª TO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.	Sim
2402-01.446	UNIÃO SUL BRASILEIRA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA	02/12/2010	4ª C / 2ª TO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.	

mais se diga do seu dependente, o qual não mantém qualquer relação jurídica de trabalho com a empresa concedente. (CARF, 2 Seção, 3ª Câmara / 1ª turma Ordinária, Ac 2301001.875).

675. BOLSAS DE ESTUDO. FORNECIDAS AOS DEPENDENTES E AOS FUNCIONÁRIOS (EMPREGADOS). NÃO INCIDÊNCIA. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO. A concessão de bolsas de estudo aos empregados e aos dependentes, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que atenta os requisitos da legislação previdenciária, insere-se na norma de não incidência. Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados e aos dependentes, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior” (CARF, 2 Seção, Ac. 2402-003.868). Neste sentido CARF: (i) - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; 2401003.876; (ii) - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária: Ac. 2402004.16, 2402003.868, 2402004.532, 2402004.533; (iii) - 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária: Ac. 2403002.835, 2403002.353, 2403001.842; (iv) – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária: Ac.2301002.519, 2301003.773; (v) - 4ª Câmara / 3ª turma ordinária: AC. 2403002.949.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Obrigatoriedade de disponibilizar a todos os empregados e dirigentes
2402-01.448	UNIÃO SUL BRASILEIRA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA	02/12/2010	4ª C / 2ª TO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao recálculo da multa.	Sim
2402003.137	SPOT REPRESENTAÇÕES E SERVIÇOS LTDA.	16/10/2012	4ª C / 2ª TO	Júlio Cesar Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio-transporte (segurados empregados).	Sim
240202.600	GILLETTE DO BRASIL LTDA.	17/04/2012	4ª C / 2ª TO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário provido em parte quanto à decadência.	Sim
2803004.062	NIPPON SEIKI DO BRASIL LTDA.	11/02/2015	3ª TE	Eduardo De Oliveira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto à bolsa de estudo/auxílio educação.	Sim
2803003.015	GERDAU ACOMINAS S/A	18/02/2014	3ª TE	Eduardo De Oliveira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao abono salarial.	Sim
2803004.183	EMCCAMP RESIDENCIAL S.A.	11/03/2015	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estagiários, levantamentos ES e ES1.	Sim
2301003.464	HORTIGIL HORTIFRUTIS/A	17/04/2013	3ª C / 1ª TO	Bernadete De Oliveira Barros	Adriano Gonzáles Silvério	N/A	Recurso do contribuinte provido quanto ao auxílio educação e auxílio alimentação <i>in natura</i> .	Sim

								Critério: curso de capacitação profissional inclui curso de graduação e pós graduação?		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Sim	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Sim, com aplicação retroativa da Lei n. 12.513/2011
920201.746	DOMINGOS ZEMA VEÍCULOS LTDA.	28/09/2011	2ª T CSRF	Francisco Assis de Oliveira Junior	N/A	N/A	Recurso especial da Fazenda improvido.	x		
9202003.013	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL	11/02/2014	2ª T CSRF	Rycardo Henrique Magalhaes De Oliveira	N/A	N/A	Recurso especial da Fazenda provido quanto às bolsas/descontos mensais concedidos aos dependentes dos empregados e diretores.	x		
2803003.195	YAMAHA MOTOR DA AMAZONIA LTDA.	14/04/2014	3ª TE	Amílcar Barca Teixeira Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	x		
2301-003.464	HORTIGIL HORTIFRUTI S/A	17/04/2013	3ª C/ 1ª TO	Bernadete De Oliveira Barros	Adriano Gonzáles Silvério	N/A	Recurso do contribuinte provido quanto ao auxílio educação e auxílio alimentação <i>in natura</i> .		x	
2301004.006	BNY MELLON SERV FINANC DTVM S/A	16/04/2014	3ª C/ 1ª TO	Bernadete de Oliveira Barros	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2301002.488	CEB DISTRIBUIÇÃO S.A.	02/12/2011	3ª C/ 1ª TO	Damiao Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Recurso do contribuinte improvido.		x	
2302000.907	SANTA CONSTÂNCIA TECELAGEM LTDA.	16/03/2011	3ª C/ 2ª TO	Marco André Ramos Vieira	Liege Lacroix Thomasi	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto aos cursos de capacitação profissional.		x	
230201.066	UNIÃO NORTE DO PARANÁ DE ENSINO S/C LTDA.	12/05/2011	3ª C/ 2ª TO	Marco André Ramos Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.		x	
280300.792	BANCO COOPERATIVO DO BRASIL S/A	08/06/2011	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2803001.398	SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO SUPERIOR	12/03/2012	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	Eduardo de Oliveira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	

								Critério: curso de capacitação profissional inclui curso de graduação e pós graduação?		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Sim	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Sim, com aplicação retroativa da Lei n. 12.513/2011
280301.486	THYSSENKRUPP ELEVADORES SA	18/04/2012	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio-educação.		x	
280301.517	HARPEX ARTFATOS DE MADEIRA LTDA.	19/04/2012	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2803002.086	UNIÃO EDUCACIONAL DO PLANALTO CENTRAL LTDA.	20/02/2013	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas pagas aos segurados.		x	
2803003.768	BANCO COOPERATIVO DO BRASIL S/A	04/11/2014	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2803003.795	LIDER SIGNATURE S.A.	05/11/2014	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estudos e multa.		x	
2803003.792	LIDER SIGNATURE S.A.	05/11/2014	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estudos e multa.		x	
2803001.398	SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO SUPERIOR	12/03/2012	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	Eduardo de Oliveira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2803002.015	GOOD LIFE SAUDI S/A	24/01/2013	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às despesas com educação.		x	
2803003.625	COMPANHIA DE HABITAÇÃO DO PARANÁ	10/09/2014	3ª TE	Amílcar Barca Teixeira Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2803003.306	FRANCECAR COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA.	13/05/2014	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estudos de graduação e pós-graduação.		x	

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critério: curso de capacitação profissional inclui curso de graduação e pós graduação?		
								Sim	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Sim, com aplicação retroativa da Lei n. 12.513/2011
2803003.688	AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS	07/10/2014	3ª TE	Amílcar Barca Teixeira Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à verba reembolso faculdade.		x	
2402002.678	SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA DEPARTAMENTO REGIONAL DO DISTRITO FEDERAL	19/04/2012	4ªC/ 2ª TO	Igor Araújo Soares	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio-alimentação, bolsa de estudos e glosa do salário família.		x	
2402003.929	AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A	18/02/2014	4ªC/ 2ª TO	Ronaldo de Lima Macedo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à indenização compensatória, o auxílio-educação e à multa.		x	
2403000.611	SERVIÇO SOCIAL DA INDUSTRIA DEPARTAMENTO REGIONAL DO DISTRITO FEDERAL	27/07/2011	4ª C/3ª TO	Cid Marconi Gurgel de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2403000.620	INSTITUTO POLITÉCNICO DE ENSINO LTDA.	27/07/2011	4ª C/3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	Cid Marconi Gurgel de Souza	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estudos.		x	
2403000.697	INSTITUTO POLITÉCNICO DE ENSINO LTDA.	25/08/2011	4ª C/3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à decadência e a multa.		x	
2403001.298	INSTITUTO POLITÉCNICO DE ENSINO LTDA.	15/05/2012	4ªC/ 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio alimentação in natura, bolsa de estudo e multa.		x	
2403002.850	CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO - CNC	03/12/2014	4ª C/3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	
2403002.734	BANCO PROSPER S.A - EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL	11/09/2014	4ª C/3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	Ivacir Júlio de Souza	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	

								Critério: curso de capacitação profissional inclui curso de graduação e pós graduação?		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Sim	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Sim, com aplicação retroativa da Lei n. 12.513/2011
2402-003.868	SOBEU - ASSOCIAÇÃO BARRAMANSENSE DE ENSINO	21/01/2014	4ª C/2ª TO	Ronaldo de Lima Macedo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao aperfeiçoamento pessoal, bolsa de estudos aos dependentes do segurado e multa.			x
2403002.576	T V V - TERMINAL DE VILA VELHA S.A	15/04/2014	4ª C/3ª TO	Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à despesa com educação superior e multa.			x
2403002.734	BANCO PROSPER S.A - EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL	11/09/2014	4ª C/3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	Ivacir Júlio de Souza	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.			x

								Critério: possibilidade de concessão aos dependentes		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	A partir da Lei n. 12.513/2011 – aplicação retroativa aos processos em andamento	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Somente a partir da Lei n. 12.513/2011
2401-001.997	INSTITUTO DOS MENINOS CANTORES DE PETRÓPOLIS	23/08/2011	4ª C/1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à decadência e à exclusão da base de cálculo das contribuições das remunerações de alguns dos segurados.			x
240101.649	CLQ CENTRO EDUC LUIZ DE QUEIROZ S C LTDA.	10/02/2011	4ª C/1ª TO	Cleusa Vieira De Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.			x

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critério: possibilidade de concessão aos dependentes		
								A partir da Lei n. 12.513/20 11 – aplicação retroativa aos processos em andament o	Somente a partir da Lei n. 10.243/2 001	Somente a partir da Lei n. 12.513/2011
24010 2.182	ESCOLA AMERICANA DO RIO DE JANEIRO	02/12/ 2011	4ª C/1ª TO	Marcelo Freitas de Souza Costa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
92020 03.01 3	FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL	11/02/ 2014	2ª T CSRF	Rycardo Henrique Magalhaes De Oliveira	N/A	N/A	Recurso especial do Procurador provido quanto às bolsas/descontos mensalidades concedidos aos dependentes dos empregados e diretores (cursos de nível superior).			x
23010 1.975	SOLAR DOS PEQUENINOS SOCIEDADE CIVIL LIM	14/04/ 2011	3ª C/1ª TO	Damiao Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
23010 03.54 8	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	18/06/ 2013	3ª C/1ª TO	Wilson Antonio de Souza Correa	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao vale transporte, auxílio alimentação in natura, previdência privada, auxílio educação e multa.			x
23010 03.54 0	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	18/06/ 2013	3ª C/1ª TO	Wilson Antonio de Souza Correa	Bernadete de Oliveira Barros	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao vale transporte, auxílio alimentação in natura, previdência privada e auxílio educação.			x
23010 03.80 1	COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS	17/10/ 2013	3ª C/1ª TO	Wilson Antonio de Souza Correa	Bernadete de Oliveira Barros	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao auxílio educação, multa e abono.			x

								Critério: possibilidade de concessão aos dependentes		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	A partir da Lei n. 12.513/2011 – aplicação retroativa aos processos em andamento	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Somente a partir da Lei n. 12.513/2011
230203.122	KOELLE LTDA. - EDUCAÇÃO E CULTURA	15/04/2014	3ª C/2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à multa.			x
2302-003.184	K.R ORGANIZAÇÃO EDUCACIONAL EIRELI - ME	14/05/2014	3ª C/2ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
280300.790	ACEL ADMINISTRAÇÃO DE CURSOS EDUCACIONAIS LTDA.	08/06/2011	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
280301.398	SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO SUPERIOR	12/03/2012	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	Eduardo de Oliveira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.			x
280302.063	ACEL ADMINISTRAÇÃO DE CURSOS EDUCACIONAIS LTDA.	19/02/2013	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
280302.064	ACEL ADMINISTRAÇÃO DE CURSOS EDUCACIONAIS LTDA.	19/02/2013	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
280302.086	UNIÃO EDUCACIONAL DO PLANALTO CENTRAL LTDA.	20/02/2013	3ª TE	Oseas Coimbra Junior	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estudos pagas aos segurados e à multa.			x
280302.212	CENTRO EDUCACIONAL CULTURAL PIRACICABA LTDA.	16/04/2013	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	N/A	Eduardo de Oliveira	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
280301.398	SOCIEDADE RIOPRETENSE DE ENSINO SUPERIOR	12/03/2012	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	Eduardo de Oliveira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.			x
240101.649	CLQ CENTRO EDUC LUIZ DE QUEIROZ S C LTDA.	10/02/2011	4ª C/1ª TO	Cleusa Vieira de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto			x

								Critério: possibilidade de concessão aos dependentes		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	A partir da Lei n. 12.513/2011 – aplicação retroativa aos processos em andamento	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Somente a partir da Lei n. 12.513/2011
							ao mérito.			
24010 2.182	ESCOLA AMERICANA DO RIO DE JANEIRO	02/12/2011	4ª C/1ª TO	Marcelo Freitas De Souza Costa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
24010 02.71 1	INSTITUTO PEDAGÓGICO CHRISTUS S/C LTDA.	17/10/2011	4ª C/1ª TO	Marcelo Freitas De Souza Costa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.			x
24010 02.52 4	PJTA EDUCACIONAL LTDA.	21/06/2012	4ª C/1ª TO	Marcelo Freitas De Souza Costa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
24010 02.91 2	INSTITUTO DE EDUCAÇÃO E CULTURA UNIMONTE S/A	20/02/2013	4ª C/1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às cestas básicas e bolsas de estudos para segurados.			x
24010 02.77 4	FUNDAÇÃO DE ENSINO OCTAVIO BASTOS FEOB	21/11/2012	4ª C/1ª TO	Marcelo Freitas De Souza Costa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
24010 02.65 0	SOCIEDADE GUARULHENSE DE EDUCAÇÃO	18/09/2012	4ª C/1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.			x
24010 02.88 4	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR	19/02/2013	4ª C/1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às bolsas de estudos (para que seja observado o limite máximo do salário de contribuição em relação a cada segurado).			x

								Critério: possibilidade de concessão aos dependentes		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	A partir da Lei n. 12.513/2011 – aplicação retroativa aos processos em andamento	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Somente a partir da Lei n. 12.513/2011
2402-01.445	UNIÃO SUL BRASILEIRA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA	02/12/2010	4ª C / 2ªTO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.			x
2402-01.446	UNIÃO SUL BRASILEIRA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA	02/12/2010	4ª C / 2ªTO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto ao mérito.			x
2402-01.448	UNIÃO SUL BRASILEIRA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA	02/12/2010	4ª C / 2ªTO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à decadência e multa.			x
240201.915	FUNDAÇÃO DE INTEGRAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E EDUCAÇÃO DO NOROESTE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - FIDENE	24/08/2011	4ª C / 2ªTO	Ana Maria Bandeira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à multa e à decadência.			x
240203.216	ASSOCIAÇÃO COLÉGIO NOBREGA	21/11/2012	4ª C / 2ªTO	Ana Maria Bandeira	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à decadência.			x
240301.366	INSTITUTO EDUCACIONAL CHRISTUS LTDA. – ME	19/06/2012	4ª C / 3ªTO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à decadência e à multa.			x
240301.707	OFICINA ADMINISTRAÇÃO DE CURSOS DIVERSOS LTDA.	17/10/2012	4ª C / 3ªTO	Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao recálculo da multa de mora.			x
230101.875	ORGANIZAÇÃO SANTAMARENSE DE EDUCAÇÃO	15/03/2011	3ª C / 1ªTO	Adriano Gonzales Silverio	Marcelo Oliveira	Mauro José Silva e Damiao Cordeiro de Moraes	Recurso voluntário do contribuinte provido.		x	

								Critério: possibilidade de concessão aos dependentes		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	A partir da Lei n. 12.513/2011 – aplicação retroativa aos processos em andamento	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Somente a partir da Lei n. 12.513/2011
2402-003.868	SOBEU - ASSOCIAÇÃO BARRAMANSENSE DE ENSINO	21/01/2014	4ª C / 2ªTO	Ronaldo de Lima Macedo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao aperfeiçoamento pessoal, bolsas de estudos a dependentes do segurado e multa de mora.	x		
2401003.876	ISCP - SOCIEDADE EDUCACIONAL S.A.	10/02/2015	4ª C / 1ªTO	Igor Araújo Soares	N/A	N/A	Recurso de ofício improvido e recurso voluntário do contribuinte provido quanto às contribuições patronais, às destinadas a terceiros e às de segurado.	x		
2402004.16	SISTEMA PITÁGORAS DE ENSINO SOCIEDADE LTDA.	19/02/2014	4ª C / 2ªTO	Ronaldo de Lima Macedo	N/A	N/A	Julgamento convertido em diligência.	x		
2402004.532	ESCOLA AMERICANA DE CAMPINAS	10/02/2015	4ª C / 2ªTO	Luciana de Souza Espindola Reis	Thiago Taborda Simões	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio-educação.	x		
2402004.533	ESCOLA AMERICANA DE CAMPINAS	10/02/2015	4ª C / 2ªTO	Luciana de Souza Espindola Reis	Thiago Taborda Simões	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio-educação.	x		
2403002.835	UNIÃO BRASILIENSE DE EDUCAÇÃO E CULTURA	06/11/2014	4ª C / 3ªTO	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	x		
2403002.353	FUNDAÇÃO ARMANDO ALVARES PENTEADO	20/11/2013	4ª C / 3ªTO	Carlos Alberto Mees Stringari	N/A	N/A	Recurso de ofício improvido e recurso voluntário do contribuinte provido.	x		
2403001.842	ASSOCIAÇÃO CULTURAL E EDUCACIONAL ATIBAIEENSE LTDA-ACEA - EPP	23/01/2013	4ª C / 3ªTO	Marcelo Magalhaes Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	x		

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Critério: possibilidade de concessão aos dependentes		
								A partir da Lei n. 12.513/2011 – aplicação retroativa aos processos em andamento	Somente a partir da Lei n. 10.243/2001	Somente a partir da Lei n. 12.513/2011
23010 02.519	FUNDAÇÃO DE ENSINO OCTAVIO BASTOS	18/01/2012	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	Damiao Cordeiro de Moraes	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às contribuições apuradas na rubrica IND e às bolsas de estudos.	x		
23010 03.773	BRIDGESTONE DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.	15/10/2013	3ª C / 1ª TO	Bernadete de Oliveira Barros	Wilson Antônio de Souza Correa	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao auxílio – educação.	x		
24030 02.949	ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A	12/02/2015	4ª C / 3ª TO	Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro	Ivacir Júlio de Souza	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao abono, bolsas de estudos, auxílio excepcional e prêmio aposentadoria não declarados em GFIP.	x		

9. Bônus de contratação e de retenção

O recrutamento de talentos sempre foi uma preocupação das empresas. A mão-de-obra de alta qualificação é determinante no sucesso de um empreendimento empresarial.

Uma das modernas ferramentas que o mercado de trabalho utiliza para o recrutamento de profissionais diferenciados é o pagamento de bônus de contratação. O valor pago anteriormente ao próprio início da prestação de serviço ou da assinatura do contrato de trabalho e de expressiva monta, o chamado *hiring bonus*, foi inspirado na luva do jogador profissional de futebol, cujo pagamento para a assinatura de contrato está positivado desde 1976, com o artigo 12 da Lei n. 6.354/76.

Podemos dizer que o bônus de retenção é o antídoto, criado pelo mercado, contra a investida sobre os talentos que a empresa possui. Trata-se de valor pago para que o empregado não mude de emprego, permanecendo no seu posto de trabalho atual, normalmente com a assinatura de um aditivo contratual representado por uma cláusula de permanência. Com essa medida, aliada a outras que se fizerem necessárias, como aumento salarial e revisão de benefícios, neutraliza-se o bônus de contratação ofertado.

Ao recordarmos que o campo de incidência da contribuição previdenciária foi delimitado pela Carta Magna⁶⁷⁶ como sendo “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, verificamos, como bem explicita a Lei de Custeio⁶⁷⁷, que incide contribuição previdenciária, em regra, sobre valores

destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Portanto, necessário, para se verificar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos como bônus de retenção ou de contratação, constatar-se se referido valor decorre do trabalho efetivamente prestado, do tempo à disposição do empregador ou ainda de qualquer forma contratual relacionada à prestação de serviços.

Essas considerações são as esposadas pela jurisprudência do CARF.

Vejamos, nesse sentido, as ponderações do conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, no voto condutor do acórdão n. 2301-003.720⁶⁷⁸:

51. O valor entregue pelo Recorrente ao futuro funcionário serve-lhe de atrativo, sem o qual, por certo, continuaria a procurar no mercado, por melhores oportunidades profissionais, aproveitando-se do cabedal de conhecimentos científicos, técnicos e de sua experiência anterior na atividade para a qual virá a ser contratado. **De verba trabalhista por certo não se trata, pois ao ensejo de seu pagamento não há contrato individual de trabalho firmado, não houve qualquer prestação laboral subordinada**, incorrendo, portanto, a subsunção às normas protetivas do Direito do Trabalho e, por consequência, da Previdência Social.

52. Trata-se o hiring bonus ou signon bonus de uma soma em dinheiro que a empresa oferece, normalmente como atrativo que precede a contratação, em detrimento do emprego anterior do profissional que, por muitas vezes, opta pelo novo emprego, ainda que no anterior obtivesse maiores garantias face ao tempo já trabalhado e à confiança conquistada.

(...)

61. **Pelo fato de não haver previsão legal sobre pagamento do bônus de contratação (hiring bonus) não se pode chegar à ilação equivocada, de viés arrecadatório, que esse valor deve integrar o salário de contribuição** e a base de cálculo da contribuição previdenciária da empresa. É o próprio Estatuto Supremo quem define como limitação ao poder de tributar (art. 150, 1). A regra máxima: é vedado exigir tributo sem que lei o estabeleça. (destacamos)

Prosseguindo na construção de seu raciocínio, o conselheiro passa a expor seu convencimento sobre a não incidência tributária:

676. Art. 195, I, 'a', da Constituição de 1988.

677. Art. 22, I, da Lei n. 8.212/91.

678. Processo 12448.723500/2011-12, julgado em 18/09/13.

64. **O pagamento de bônus de contratação não se enquadra na hipótese descritiva do art. 22, I, da Lei 8.121/91, pois, como já amplamente demonstrado, de empregados não se tratava, já que o pagamento foi efetuado antes da vigência de qualquer relação laboral, e, tampouco, de trabalhadores avulsos, visto que prestação de serviço nunca houve.**

65. A natureza jurídica desse bônus que antecede o contrato de trabalho ainda não alcançou sua elaboração científico-doutrinária, pois alguns especialistas consideram-no ora indenização, ora abono, mas nunca remuneração, pois: a) **não é contraprestação** patronal a trabalhos prestados por empregado; b) **é pago uma única vez, sob condição resolutiva**, pois se houver descumprimento do prazo de permanência, poderá ocorrer devolução total ou parcial; c) **não é ganho habitual** e, sobretudo, d) **não tem previsão legal para considerá-lo remuneração** e tributável para fins previdenciários.

(negritos e sublinhados nossos).

Como explicitado no voto, a não incidência se justifica, segundo os argumentos do conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, em razão da nítida ausência contraprestacional, por não haver nem trabalho, nem contrato e pelo pagamento ser em parcela única e não habitual.

A esses argumentos, acresce-se, para parte da jurisprudência, a natureza indenizatória da verba, seja pela perda de verbas trabalhistas quando do pedido de demissão de seu emprego anterior, seja pela qualificação profissional. A ementa do acórdão n. 2301-004.364⁶⁷⁹ comprova a afirmação:

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Para identificar se há incidência de contribuição previdenciária, necessário verificar-se se trata de pagamento indenizatório ou remuneratório.

Há de comprovar a retribuição do capital pelo trabalho para que configure a incidência de contribuição previdenciária.

No caso em exame verificou-se que o pagamento de bônus de contratação não remunera o trabalho, mas gratifica eventualmente funcionário pela excelência de sua competência laboral, não impondo contraprestação de trabalho. Não havendo, portanto, fato gerador. (negritamos).

Essas posições validam parte considerável da jurisprudência do Conselho, e se repetem, com algumas variações, em várias decisões como, por exemplo, pode-se observar nos acórdãos n. 2301-004053⁶⁸⁰, 2301-004.355⁶⁸¹, 2403-002.938⁶⁸², entre outras⁶⁸³.

O acórdão n. 2301-003.776⁶⁸⁴ merece ter sua ementa transcrita, por conter a prescrição sobre o ônus da prova quando do lançamento tributário envolvendo *hiring bonus*:

679. Processo 17546.000495/2009-97, julgado em 12/03/15. Relator Wilson Antonio de Souza Corrêa.

680. Processo 16682.720691/2011-31, julgado em 14/05/14, Relator 'ad hoc' Marcelo Oliveira.

681. Processo 16327000648/2010-13, julgado em 11/03/15, Relator Wilson Antonio de Souza Corrêa.

682. Processo 16327.721611/2013-75, julgado em 11/02/15, Relator Marcelo Magalhães Peixoto.

683. Os acórdãos 2301-003.775, 2301-003.392 e 2301-003.762 também apresentam entendimento para não incidência tributária em face de ausência de natureza remuneratória na verba.

684. Processo 19515001052/2009-78, julgado em 15/10/13, Relator Mauro Jose Silva.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. Afastada a natureza remuneratória do “Bônus de Contratação” não há incidência previdenciária nela. **No caso em tela a própria Fiscalização afirmou que o acordo para pagamento do ‘Bônus de Contratação’ ocorreu antes da contratação do funcionário e sem que a Recorrente determinasse cumprimento de metas e ou ainda determinasse tempo mínimo de permanência e ou vigência do contrato de trabalho,** desfigurando a natureza remuneratória e consequentemente abraçando a natureza indenizatória. (destaques nossos).

Com idêntica prescrição encontramos o acórdão n. 2301-003.086⁶⁸⁵, cuja ementa sobre o tema contém a seguinte disposição:

BÔNUS CONTRATAÇÃO. Conflito na autuação que configura a verba como gratificação ajustada, a qual decorre de relação de emprego, porém exige o crédito tributário sobre pagamentos efetuados a contribuintes individuais. **Ausência de demonstração que o bônus de contratação fora pago em decorrência de prestação de serviços.** (negritamos).

Resta claro, como se pode verificar na leitura do voto condutor da posição vencedora quanto ao tema (acórdão n. 2401-003.708⁶⁸⁶), que no caso da comprovação do caráter retributivo do pagamento como bônus de contratação, há incidência de contribuição previdenciária. Vejamos:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. **Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante,** além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas. (negritos e sublinhados nossos).

Parte da jurisprudência, partindo das mesmas premissas sobre a incidência das contribuições previdenciárias, entende que os valores pagos como bônus de contratação ou de retenção devem integrar o salário de contribuição, em razão de enxergar caráter contraprestacional no pagamento da verba.

A ementa do acórdão n. 2401-002.251⁶⁸⁷ tem a seguinte redação:

SALÁRIO INDIRETO. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO E PERMANÊNCIA.

A natureza atribuída pela autoridade fiscal, nomeando a verba Bônus de Contratação e Permanência, com uma espécie de prêmio, para atrair bons funcionários para a recorrente, **encontra-se, sem dúvida, dentro do conceito do salário de contribuição, posto que nada mais é do que um ganho fornecido como resultante de uma contraprestação.** A mera alegação de que as despesas contabilizadas, são apenas provisões, não merece prosperar, quando não demonstrada reversão das mesmas.

685. Processo 16327.720643/2011-91, publicado em 04/02/13, Relator Adriano Gonzales Silverio.

686. Processo 16327.721384/2011-16, julgado em 07/10/14, Relator Igor Ferreira de Araújo.

687. Processo 16327.001328/2010-81, julgado em 20/01/12, Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Os votos representados pelos acórdãos n. 2401-003.086, 2301-004.355, 2301-004.356 seguem na mesma trilha da contraprestatividade da verba paga, seja a título de bônus de retenção, seja de contratação.

Observa-se na amostragem analisada⁶⁸⁸, tendência pela não incidência da verba paga a título de *hiring bonus*, exceto quando da comprovação da natureza remuneratória da verba no caso concreto.

Em tais condições, as principais questões e decisões estão sintetizadas na seguinte tabela:

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado de julgamento	Incidência?
2301-003.720	BTG PACTUAL GESTORA DE INVESTIMENTOS ALTERNATIVOS LTDA.	18/09/2013	3ª C/1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Bernadete de Oliveira Barros	Mauro José Silva	Recurso voluntário do contribuinte improvido quanto aos pagamentos referentes à Participação nos Lucros e Resultados.	Não
2301-004.364	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV	12/03/2015	3ª C/1ª TO	Wilson Antônio de Souza Correa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao vale transporte e o bônus de admissão.	Não
2301-004053	BANCO BTG PACTUAL S.A.	14/05/2014	3ª C/1ª TO	Wilson Antônio de Souza Correa	Marcelo Oliveira	Manoel Coelho Arruda Júnior	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto aos levantamentos L2 e L31 (gratificações) e recálculo da multa.	Não
2301-004.355	BANCO BRADESCARD S.A.	11/03/2015	3ª C/1ª TO	Wilson Antonio de Souza Correa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao abono único.	Não

688. Foram encontrados 19 acórdãos no sítio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em pesquisa realizada em 06 de janeiro de 2016, com a busca 'bônus e contratação' para o período de 01/2000 a 01/2016.

2403-002.938	BANCO DE INVESTIMENTOS CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A.	11/02/2015	4ª C/3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao bônus de contratação e à Participação nos Lucros e Resultados.	Não
2301-003.775	BTG PACTUAL WM GESTÃO DE RECURSOS LTDA.	15/10/2013	3ª C/1ª TO	Mauro José Silva	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao bônus de contratação.	Não
2301-003.392	BANCO SAFRA S A	14/03/2013	3ª C/1ª TO	Wilson Antônio de Souza Correa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido.	Não
2301-003.762	FIAT AUTOMÓVEIS SA	15/10/2013	3ª C/1ª TO	Wilson Antônio de Souza Correa	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso de ofício improvido quanto ao bônus de admissão.	Não
2301-003.776	BTG PACTUAL WM GESTÃO DE RECURSOS LTDA.	15/10/2013	3ª C/1ª TO	Mauro José Silva	Wilson Antônio de Souza Correa	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao bônus de admissão.	Não
2301-003.086	BANCO SAFRA S A	20/09/2012	3ª C/1ª TO	Adriano Gonzales Silverio	N/A	Damião Cordeiro de Moraes e Mauro José Silva	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao bônus de contratação e vale transporte.	Não
2401-003.708	ITAÚ CORRETORA DE VALORES S/A	07/10/2014	4ª C/1ª TO	Igor Araújo Soares	Kleber Ferreira de Araújo	Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto à Participação nos Lucros e Resultados.	Não
2401-002.251	ITAÚ UNIBANCO S.A.	20/01/2012	4ª C/1ª TO	Elaine Cristina Monteiro e Silva	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto às contribuições decorrentes de alimentação e veículos fornecidos aos diretores.	Sim
2401-003.086	MARTE ENGENHARIA LTDA.	20/06/2013	4ª C/1ª TO	Kleber Ferreira de Araújo	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte improvido.	Sim
2301-004.355	BANCO BRADESCARD S.A.	11/03/2015	3ª C/1ª TO	Wilson Antonio de Souza Correa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido ao abono único	Não

2301-004.356	BANCO IBI S.A. - BANCO MÚLTIPLO	11/03/2015	3ª C/1ª TO	Wilson Antônio de Souza Correa	N/A	N/A	Recurso voluntário do contribuinte provido quanto ao abono único.	Sim

10. Distribuição de lucros

Conforme já lembrado no tópico precedente, relativo aos bônus de contratação e de retenção, a Constituição Federal de 1988 delimitou o campo de incidência das contribuições previdenciárias à “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”⁶⁸⁹.

Embora a distribuição de lucros aos sócios não se enquadre na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, em algumas situações, principalmente nos casos de sociedades simples de profissão regulamentada, as autoridades fiscais efetuam lançamentos voltados à tributação das verbas pagas a título de distribuição de lucros, caracterizando-as como remuneração decorrente do trabalho.

Com base nos acórdãos proferidos pelo CARF, em que essas autuações foram analisadas, foi possível identificar as seguintes motivações para que as autoridades fiscais tributassem os lucros distribuídos como remuneração:

- i. os lucros foram distribuídos desproporcionalmente à participação dos sócios no capital social;
- ii. os lucros foram distribuídos com base no critério produtividade, vinculando-os ao trabalho dos sócios como verdadeira remuneração;
- iii. ausência de pagamento de pró-labore aos sócios, mas tão somente distribuição de lucros;
- iv. ausência de comprovação da existência de lucro contábil que desse respaldo à distribuição do lucro, de forma antecipada ou não;
- v. distribuição de lucros a sócio oculto de Sociedade em Conta de Participação com base no trabalho, e não no percentual contratual de participação.

A pesquisa realizada⁶⁹⁰, que utilizou como palavras-chave “distribuição de lucro” e “contribuições previdenciárias”, identificou a existência de 49 acórdãos, proferidos pela Segunda Seção do CARF entre janeiro de 2012 e dezembro de 2015, versando sobre os temas acima identificados.

689. Art. 195, I, 'a', da Constituição de 1988.

690. Data de acesso aos acórdãos: 11/01/2016.

Parte da discussão acima delineada gira em torno do §5º, do artigo 201, do Decreto n. 3.048/1999, que estabelece alguns critérios para que a distribuição de lucros aos sócios de sociedades simples de prestação de serviços profissionais não seja caracterizada como pagamento de remuneração do trabalho, passível de tributação, na forma abaixo transcrita:

§5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre: (Redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 1999)

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (Redação dada pelo Decreto n. 4.729, de 2003)

Serão analisadas a seguir as decisões identificadas sobre o tema, iniciando-se por aquelas que se referem à distribuição de lucros em sociedades profissionais.

10.1. As sociedades simples de prestação de serviços profissionais e o §5º do artigo 201 do Decreto n. 3.048/1999

As sociedades simples de prestação de serviços advocatícios e médicos foram alvo de autuações analisadas pelo CARF, a partir de 2012. O fato dos serviços objeto do contrato social serem prestados, no todo ou em parte, pelos próprios sócios que, muitas vezes, não recebem pró-labore, mas apenas lucros, de forma antecipada ou não, tem provocado nas autoridades fiscais o entendimento de que o exercício do labor pelo sócio deve ser remunerado através de pró-labore, sendo o lucro a remuneração do capital.

Foi identificado pelo menos um acórdão de cada uma das Turmas Ordinárias especializadas em matéria tributária. Não foram identificadas decisões das Turmas Especiais.

Dentro do período abarcado pela pesquisa, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção proferiu a primeira decisão a respeito do tema em 16/05/2012. De acordo com o relatório do acórdão 2301-002.814, tratava-se de autuação contra sociedade de prestação de serviços médicos cujo faturamento decorria da atividade profissional dos seus sócios, sendo que apenas os sócios administradores percebiam remuneração a título de pró-labore, correspondente a um salário mínimo. O contrato social, contudo, estipulava para todos os sócios remuneração correspondente ao limite de isenção do imposto de renda da pessoa física. Os demais sócios eram remunerados apenas através da distribuição de lucros. Sob o argumento de que não houve discriminação entre a remuneração do trabalho e do capital, exigida pelo §5º, do artigo 201 do Decreto n. 3.048/1999, a fiscalização submeteu toda a distribuição de lucros à

tributação, que foi considerada como pró-labore pelos serviços médicos prestados pelos sócios.

O conselheiro relator Leonardo Henrique Pires Lopes deu provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo os valores que excederem ao limite da isenção do imposto de renda, por ser este o pró-labore fixado contratualmente. A determinação contratual de um valor a título de pró-labore demonstrava haver a correta discriminação da remuneração decorrente do capital e do trabalho, devendo a tributação recair apenas sobre o pró-labore estipulado em contrato. A decisão foi unânime.

Em decisões posteriores, contudo, passou a prevalecer na 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção, pelo voto de qualidade, o entendimento de que não existe obrigação legal de pagamento de valor mínimo a título de pró-labore para os sócios. Conforme se verifica da leitura do acórdão n. 2301-002905, proferido em 21/06/2012⁶⁹¹, a turma deu provimento ao recurso voluntário do contribuinte para afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o lucro distribuído a sócios de sociedade de prestação de serviços médicos. No caso, a fiscalização relatou que os serviços médicos da sociedade eram prestados pelos sócios e faturados para os clientes pela pessoa jurídica. Como apenas os sócios administradores haviam recebido pró-labore pela sociedade, a fiscalização considerou que houve infração ao §5º, do artigo 201 do Decreto n. 3.048/1999, por ausência de discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital. Toda a distribuição de lucros, então, foi tributada como pró-labore dos sócios.

O voto vencedor, proferido pelo conselheiro Marcelo Oliveira, afastou a autuação, por entender que o recebimento de pró-labore pelo sócio é uma opção da pessoa jurídica, na hipótese de o sócio exercer a administração da empresa. O conselheiro destaca que

é a contabilidade – regular, formalizada segundo as determinações legais – que demonstra se a distribuição de lucro foi correta ou não, pois caso não haja, por exemplo, resultado positivo (lucro), não haverá, consequentemente, o que distribuir, e todo valor retirado pelos sócios deve ser considerado pró labore⁶⁹².

O voto vencedor também acrescenta que a “legislação não criou distinção na tributação das sociedades de profissões regulamentadas” e que não se há que falar em tributação sobre os valores de lucros discriminados contabilmente.

O conselheiro relator, Leonardo Henrique Pires de Lopes, foi vencido por ter votado pela tributação sobre o valor de um salário mínimo para os sócios que não receberam pró-labore. O seu entendimento parte da análise do contrato social, que estipula que todos os sócios farão jus a uma retirada mensal a título de pró-labore, sendo os lucros pagos de acordo com o critério da produtividade. Pela análise do contrato, o relator entendeu que houve a discriminação contratual do que seria pró-labore e lucro, mas,

691. Na mesma data, a turma proferiu os acórdãos 2301-002.904, 2301-002.906 e 2301-002.907, versando sobre autuação similar efetuada contra sociedade de advogados. Os votos do relator Leonardo Henrique Pires Lopes (vencido) e do redator designado, Marcelo Oliveira, foram no mesmo sentido do acórdão 2301-002.905.

692. Página 17 do voto vencedor.

por não ter sido fixado o valor do pró-labore, este deveria corresponder a um salário mínimo mensal. Foi dado, portanto, provimento parcial ao recurso.

Quanto a esse aspecto, o voto vencedor posicionou-se no sentido de que não há obrigação legal de pagamento de um salário mínimo mensal e que o pagamento de um pequeno valor não tem o condão de alterar a natureza jurídica do lucro e de sua correta distribuição.

Vale notar que, nesse caso, havia previsão contratual de distribuição de lucros de acordo com a produtividade dos sócios e não com base no percentual de participação sobre o capital social. Dois dos seis conselheiros votaram pela manutenção da autuação.

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção também julgou recurso contra autuação fundada basicamente no fato de a distribuição de lucros ter sido efetuada por sociedade de prestação de serviços médicos a seus sócios em desconformidade com a participação de cada um no capital social (acórdãos ns. 2301-003.368, 2301-003.369 e 2301-003.371, de 12/03/2013).

Tanto o voto vencido do conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, quanto o vencedor, do conselheiro Mauro José Silva, foram proferidos no sentido de que é possível haver distribuição de lucros desproporcional à participação no capital social, desde que haja expressa previsão no contrato social ou cláusula dispondo que caberá à assembleia ou reunião de sócios deliberar sobre a participação destes nos resultados da empresa. A divergência decorreu da avaliação da existência dessa cláusula no contrato em questão, tendo prevalecido o entendimento de que não houve previsão contratual dispondo em sentido diverso da proporcionalidade ao capital social. Diante disso, “toda a parcela paga e que exceda a distribuição proporcional de lucros não tem natureza jurídica de lucro, como apontou a fiscalização”⁶⁹³. A autuação foi mantida.

O conselheiro Mauro José Silva ressalta que apenas em momento posterior aos fatos geradores o contrato da sociedade recorrente passou a prever a distribuição na proporção das contribuições em serviço dos sócios para a sociedade. Para o relator, nessa circunstância passou a existir autorização para distribuição desproporcional dos lucros. É de se observar que, também nesse caso, a distribuição de lucros baseada em critério vinculado à prestação de serviço pelo sócio não foi teoricamente considerada pelo conselheiro como motivo para sua tributação pelas contribuições previdenciárias.

A 3ª Câmara da 2ª Seção também analisou a matéria através da sua 2ª Turma Ordinária, no acórdão n. 2302-003.211⁶⁹⁴, julgado em 16/07/2014. A autuação, no caso, decorreu do fato de a sociedade de advogados recorrente ter efetuado a partilha de lucros na proporção da produção de cada sócio, tendo a fiscalização entendido que esta distribuição de lucros era, na verdade, remuneração do trabalho, sobre a qual deveria incidir a contribuição previdenciária.

O conselheiro André Luís Mársico Lombardi, redator do voto vencedor favorável ao contribuinte, iniciou seu pronunciamento indicando as características das sociedades simples que as diferenciam das sociedades empresárias, destacando o fato de que nas

693. Página 19 do acórdão.

694. No mesmo sentido, o acórdão 2302.003.375, relativo ao mesmo contribuinte, proferido em 10 de setembro de 2014.

sociedades simples o capital social é, muitas vezes, simbólico, já que o desenvolvimento do seu objeto social depende muito mais dos atributos intelectuais dos sócios enquanto profissionais do que de um suporte econômico. Levando essas considerações para o caso concreto, o conselheiro pontuou, inicialmente, que a distribuição de lucros desproporcional ao capital social da recorrente, no valor de R\$10.000,00, decorre da tipicidade das sociedades simples, não devendo denotar qualquer indício de fraude.

Após constatar a irrelevância do capital social investido para percepção do lucro, que decorre da atividade desenvolvida pelos sócios, o conselheiro avaliou o que deveria ser considerado como remuneração do trabalho e como distribuição de lucros. Nesse ponto, seguiu a mesma linha adotada pelo conselheiro Marcelo Oliveira no supramencionado acórdão n. 2301-002.905, no sentido de que inexistente previsão legal que obrigue a sociedade simples ao pagamento de um valor mínimo a título de pró-labore, diante do fato de que os sócios podem decidir correr integralmente o risco do negócio e só perceberem lucros. “Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com o seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros”⁶⁹⁵.

Especificamente quanto às disposições regulamentares previstas no §5º do artigo 201 do Decreto n. 3.048/1999, o voto consigna que cabe à empresa comprovar a apuração do lucro e, ao fiscal, desconstituir as demonstrações de resultado apresentadas, caso delas discorde.

O voto também debate o fato de existir instrumento em separado definindo a distribuição do lucro, tendo concluído que não há ofensa à lei civil se o instrumento apenas complementa o contrato social, não sendo a ele contrário, conforme já decidido pelo STJ (REsp 510.810).

Em sentido diametralmente oposto, o voto vencido, proferido pelo relator Arlindo da Costa e Silva, posiciona-se no sentido de que a diferenciação entre lucro e remuneração do trabalho decorre da fonte da receita recebida: se decorrente exclusivamente do capital investido, é lucro; se tiver origem no trabalho realizado pela pessoa na realização do objeto social da pessoa jurídica, trata-se de remuneração (pró-labore). O pró-labore, portanto, representaria a remuneração dos sócios pelo serviço profissional realizado na empresa, devendo ser definido com base nos salários de mercado para o tipo de atividade. No caso, o relator entendeu provado que os valores auferidos pelos sócios decorreram única e exclusivamente do trabalho por eles realizado, sem qualquer relação com o valor investido por cada um no capital social.

O voto vencido rechaça a possibilidade de um instrumento em separado definir os critérios de participação nos lucros, ainda que o contrato social faça referência a esse acordo. Para o relator, a participação dos sócios nos lucros pode ser desproporcional à participação no capital social, mas deve constar do próprio contrato social a participação de cada sócio nos lucros da empresa, a teor do artigo 997, inciso VII, do Código Civil. Ademais, a estipulação em contrário a respeito da distribuição dos lucros deve ser sempre feita em função da participação do sócio no capital social e não em

695. Página 30 do acórdão.

função do trabalho – posicionamento diferente do adotado pelo voto vencedor e pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, comentados acima.

O voto vencido debate ainda o fato de existir contratação de advogados mediante contrato de associação, remunerados mediante distribuição de lucros, devendo esses valores, sob o prisma da primazia da realidade dos fatos sobre a formalidade dos atos, serem qualificados como rendimentos do trabalho. Quanto a esse ponto, o voto vencedor reconheceu o indício de fraude, entendendo, contudo, que deveria a autoridade fiscal ter caracterizado relação de emprego e lançado as contribuições previdenciárias devidas.

Partindo para as decisões proferidas pela 4ª Câmara da 2ª Seção, tanto a 1ª quanto as 3ª Turmas Ordinárias manifestaram-se favoravelmente aos contribuintes, ao passo em que a 2ª Turma Ordinária adotou posicionamento contrário.

A 1ª Turma Ordinária apreciou recurso voluntário apresentado por sociedade de advogados através do acórdão n. 2401-002.910⁶⁹⁶, de 20/01/2013, decidido por unanimidade. A fiscalização entendeu que a sociedade autuada efetuou distribuição de lucros aos sócios com base na produtividade de cada um, o que caracterizaria a verba como remuneração pelo trabalho.

O relator Ígor Araújo Soares afastou a interpretação do fiscal de que o contrato social previa a distribuição de lucros com base na produção e pontuou que o relatório fiscal atestou que a escrituração contábil demonstrava que o crédito em favor dos sócios foi feito a título de distribuição de lucros. Por falta de imputação em sentido contrário, concluiu ter havido, de fato, distribuição de lucros.

O voto acrescenta que não houve pagamento de pró-labore, sendo tal prática plenamente cabível no caso de sociedades simples. Nelas, os sócios exercem pessoalmente o seu objeto social, gerando o produto da sociedade e seus lucros. Foram adotados, expressamente, no voto, os mesmos fundamentos do acórdão n. 2301-002.905, já acima comentado.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara posicionou-se em sentido contrário aos acórdãos acima comentados. No acórdão n. 2402-002.409, a Turma, por maioria de votos, entendeu que a ausência de previsão de remuneração e a distribuição de acordo com a produção inferem que estes pagamentos se consistem em remuneração dos sócios pelo trabalho e não pelo capital social.

De acordo com o relatório do acórdão, a fiscalização apontou que: (i) - as receitas da sociedade são obtidas unicamente através da força de trabalho de seus sócios, não havendo contratação de mão de obra médica; (ii) - apenas o sócio administrador recebe pró-labore; (iii) - os sócios percebem lucros não com base no capital social, mas na produção de cada um; e (iv) - a contabilidade não discrimina os valores recebidos a título de remuneração pelo trabalho e pelo capital social.

O voto vencido, proferido pelo conselheiro relator Lourenço Ferreira do Prado, filiou-se à linha de que inexistente obrigação legal para o pagamento de pró-labore e que este

696. Autuação similar, efetuada contra a mesma pessoa jurídica, foi apreciada favoravelmente ao contribuinte pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção (acórdãos 2301-002.907 e 2301-002.906, de 21/06/2012).

visa remunerar o trabalho em prol da administração da sociedade, bem como de que o labor do sócio em prol de sociedade simples é característica essencial da sua constituição. A ausência de discriminação de pró-labore na contabilidade decorre do seu não pagamento e não justifica o lançamento. O relator ressaltou que o relatório fiscal não aponta ser a sociedade de fachada ou a ocorrência de fraude na contratação de empregados como sócios.

Prevaleceu no acórdão, contudo, o posicionamento de que “a distribuição de lucros representa retribuição pelo capital investido e não pode, de forma alguma, representar retribuição pelo trabalho”⁶⁹⁷, de modo que a distribuição de lucros fundada na produção de cada sócio e não na sua participação societária, seria inadmissível. O voto vencedor, proferido pela Conselheira Ana Maria Bandeira, pontua também que não houve acordo prevendo a distribuição de lucros desproporcional à participação no capital social⁶⁹⁸, concluindo que os lucros constituem remuneração pelo trabalho e não pelo capital social.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara reviu seu posicionamento no acórdão 2402.003821, de 19/11/2013, de relatoria do conselheiro Júlio César Vieira Gomes. O caso analisado tinha as mesmas características do que foi julgado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara⁶⁹⁹, tendo o relator adotado as mesmas razões de decidir do conselheiro Ígor Araújo Soares. Assim como na 1ª Turma, a decisão da 2ª Turma foi unânime pelo provimento do recurso voluntário do contribuinte, afastando a acusação fiscal de que o exercício da advocacia pelo sócio de sociedade simples deve ser remunerado por pró-labore, por se tratar de retribuição do trabalho, e não mediante distribuição de lucros, que seria unicamente a retribuição pelo investimento de capital.

Por fim, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara também se posicionou favoravelmente à não incidência das contribuições previdenciárias sobre lucros distribuídos a sócios de sociedade de advogados, no acórdão n. 2403-001.963. A acusação fiscal pautou-se basicamente na ausência de pagamento de pró-labore aos sócios não administradores, mas que exerciam atividade profissional em prol da sociedade. O voto vencedor por maioria, proferido pelo conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, alinhou-se à ausência de obrigatoriedade de pagamento de pró-labore e atestou a existência de regra específica acerca da distribuição de lucros no contrato social⁷⁰⁰.

Conclui-se, portanto, que prevaleceu no CARF⁷⁰¹ a não incidência das contribuições previdenciárias sobre lucros distribuídos a sócios de sociedades simples, que prestam serviços profissionais em nome da sociedade sem recebimento de pró-labore, desde que exista no contrato social disposição contrária ao pagamento dos lucros com base

697. Página 14 do acórdão.

698. O voto ressalta a existência de cláusula prevendo a distribuição de lucros com base na produção: *No caso da recorrente, a distribuição de lucros se dá não de acordo com a participação de cada sócio no capital, social, mas de acordo com a participação de cada um na produção, conforme disposto na cláusula 17ª do contrato social da recorrente* (página 14).

699. Acórdão 2401-002.910, de 20 de janeiro de 2013, relator Igor Araújo Soares.

700. Foi mantida a autuação apenas em relação aos lucros distribuídos a ex-sócio, após o desligamento da sociedade.

701. Posição favorável aos contribuintes manifestada por todas as turmas ordinárias da 3ª e 4ª Câmaras da 2ª Seção, com exceção da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção.

na proporção da participação de cada sócio no capital social e a contabilidade da sociedade aponte de forma discriminada o lucro distribuído a cada sócio e o pró-labore (se houver).

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Pró-labore	Distribuição desproporcional à participação no capital social	Distribuição de acordo com a produtividade
2302-003.375	ERNESTO BORGES ADVOGADOS S/S	10/09/2014	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	A distribuição desproporcional ao capital social é típica das sociedades simples.	É possível estabelecer distribuição de lucros de acordo com a produtividade dos sócios.
2302-003.211	ERNESTO BORGES ADVOGADOS S/S	16/07/2014	3ª C / 2ª TO	Arlindo da Costa e Silva	André Luis Mársico Lombardi	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	A distribuição desproporcional ao capital social é típica das sociedades simples.	É possível estabelecer distribuição de lucros de acordo com a produtividade dos sócios.
2402-003.821	HAENDCHEN & LETTERIELLO ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C	19/11/2013	4ª C / 2ª TO	Júlio César Vieira Gomes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido.	Os sócios podem optar por uma remuneração de pró-labore reduzida.	A distribuição desproporcional ao capital social é típica das sociedades simples.	É possível estabelecer distribuição de lucros de acordo com a produtividade dos sócios.
2403-001.964	ALINO & ROBERTO E ADVOGADOS	13/05/2013	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à distribuição de lucros (exceto em relação à sócia que havia se retirado).	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	A distribuição desproporcional ao capital social é típica das sociedades simples.	N/A
2403-001.963	ALINO & ROBERTO E ADVOGADOS	13/05/2013	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à distribuição de lucros (exceto em relação à sócia que havia se retirado).	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	A distribuição desproporcional ao capital social é típica das sociedades simples.	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Pró-labore	Distribuição desproporcional à participação no capital social	Distribuição de acordo com a produtividade
2403-001.957	ANGIOCENTRO DIAGNÓSTICOS E TRATAMENTOS VASCULARES	13/03/2013	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	A distribuição pode ser desproporcional desde que haja previsão no contrato social.	É possível estabelecer distribuição de lucros de acordo com a produtividade dos sócios.
2403-001.958	ANGIOCENTRO DIAGNÓSTICOS E TRATAMENTOS VASCULARES	13/03/2013	4ª C / 3ª TO	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	A distribuição pode ser desproporcional desde que haja previsão no contrato social.	É possível estabelecer distribuição de lucros de acordo com a produtividade dos sócios.
2301-003.371	CARDIO PULMONAR SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.	12/03/2013	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	N/A	A distribuição pode ser desproporcional desde que haja previsão no contrato social.	N/A
2301-003.369	CARDIO PULMONAR SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.	12/03/2013	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	N/A	A distribuição pode ser desproporcional desde que haja previsão no contrato social.	N/A
2301-003.368	CARDIO PULMONAR SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.	12/03/2013	3ª C / 1ª TO	Damião Cordeiro de Moraes	Mauro José Silva	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	N/A	A distribuição pode ser desproporcional desde que haja previsão no contrato social.	N/A
2401-002.910	PAULO TADEU HAEDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS SC	20/01/2013	4ª C / 1ª TO	Igor Araújo Soares	N/A	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	N/A	N/A
2301-002.907	PAULO TADEU HAEDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS SC	21/06/2012	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Pró-labore	Distribuição desproporcional à participação no capital social	Distribuição de acordo com a produtividade
2301-002.906	PAULO TADEU HAENDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS S.C	21/06/2012	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	N/A	N/A
2301-002.905	SERVAN ANESTESIOLOGIA E TRATAMENTO DE DOR DE CAMPO GRANDE	21/06/2012	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	N/A	N/A
2301-002.904	PAULO TADEU HAENDCHEN ADVOGADOS ASSOCIADOS S.C	21/06/2012	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	Marcelo Oliveira	N/A	Recurso voluntário provido.	Não há obrigatoriedade de pagamento de pró-labore aos sócios.	N/A	N/A
2301-002.814	SERVANGIO SERVIÇOS MÉDICOS S/S	16/05/2012	3ª C / 1ª TO	Leonardo Henrique Pires Lopes	N/A	N/A	Recurso voluntário provido em parte, mantendo a autuação apenas sobre o valor de pró-labore fixado em contrato.	Necessidade de pró-labore para correta discriminação entre remuneração do capital e trabalho.	N/A	N/A
2402-002.409	SAMI SERVIÇO E ASSESSORIA EM MEDICINA INTENSIVA S/S - EPP	07/02/2012	4ª C / 2ª TO	Lourenço Ferreira do Prado	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário improvido.	O trabalho exercido pelo sócio deve ser remunerado por pró-labore.	A distribuição pode ser desproporcional desde que haja previsão no contrato social.	A distribuição de lucros fundada na produtividade representa remuneração pelo trabalho.
2402-002.408	SAMI SERVIÇO E ASSESSORIA EM MEDICINA INTENSIVA S/S - EPP	07/02/2012	4ª C / 2ª TO	Lourenço Ferreira do Prado	Ana Maria Bandeira	N/A	Recurso voluntário improvido.	O trabalho exercido pelo sócio deve ser remunerado por pró-labore.	A distribuição pode ser desproporcional desde que haja previsão no contrato social.	A distribuição de lucros fundada na produtividade representa remuneração pelo trabalho.

10.2. Lucro distribuído a sócio participante de Sociedade em Conta de Participação – SCP

No que diz respeito à tributação como remuneração de lucros distribuídos a sócios, foram encontrados apenas quatro acórdãos versando sobre o pagamento de lucros a sócio oculto ou participante de Sociedade em Conta de Participação (“SCP”).

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção apreciou o tema no acórdão n. 2302-003.074⁷⁰², cujo relatório informa que o hospital recorrente constituiu SCP com “médicos associados”, sendo sócio ostensivo o hospital e, sócios participantes, os médicos. O hospital forneceu as instalações e as estruturas de apoio administrativo e técnico, enquanto os sócios participantes contribuíram com a prestação de serviços profissionais aos clientes, objetivando realizar o objeto social do hospital.

Para a fiscalização, na SCP é vedada a contribuição, em serviços, pelo sócio participante, bem como a prestação daqueles para terceiros, pelo sócio participante. Houve distribuição de lucros aos sócios participantes em razão da prestação de serviços médicos por eles realizada. A distribuição de lucros foi considerada como remuneração pela prestação de serviços, sujeita à tributação.

O voto vencedor por qualidade, conduzido pelo conselheiro Arlindo da Costa e Silva, consignou que na SCP a atividade constitutiva do objeto social é exercida única e exclusivamente pelo sócio ostensivo. O art. 993 do Código Civil proíbe que o sócio participante tome parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros. No caso, como os sócios participantes da SCP realizavam os atendimentos dos pacientes que contratavam com o hospital, concluiu-se que os mesmos eram, na verdade, prestadores de serviços que auferiam sua remuneração não pelo capital investido, mas em razão e na proporção direta dos serviços prestados como médicos, de acordo com seu desempenho pessoal. Foi mantida, portanto, a autuação quanto a esse ponto do processo.

O acórdão n. 2403-001.992, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, também versou sobre a distribuição de lucros aos sócios de SCP, mas a questão fulcral debatida foi a ausência de previsão de distribuição de lucros desproporcional à participação no capital social. Por conta disso, todo o lucro (e não apenas o excesso em relação à participação no capital social) foi tributado como remuneração do trabalho. O contrato de SCP também previa que os sócios participantes, quando usassem o equipamento médico conferido ao capital da SCP, seriam remunerados pelo valor dos honorários estabelecidos para o procedimento. Esses valores não foram considerados como correspondentes a lucro, mas sim aos honorários da pessoa física.

702. No mesmo sentido, os acórdãos 2302-003.091 e 2302-003.338.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Distribuição de lucros decorrente da prestação de serviço por sócio oculto	Distribuição de acordo com a participação no capital social
2302-003.338	HOSPITAL SANTA JULIA LTDA.	14/08/2014	3ª C / 2ª TO	Arlindo da Costa e Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Apenas o sócio ostensivo pode exercer o objeto social da SCP. O sócio oculto não pode tomar parte nas relações com terceiros.	O sócio oculto só pode receber lucros de acordo com o capital investido, não podendo contribuir com a prestação do serviço.
2302-003.091	HOSPITAL SANTA JULIA LTDA.	19/03/2014	3ª C / 2ª TO	Arlindo da Costa e Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Apenas o sócio ostensivo pode exercer o objeto social da SCP. O sócio oculto não pode tomar parte nas relações com terceiros.	O sócio oculto só pode receber lucros de acordo com o capital investido, não podendo contribuir com a prestação do serviço.
2302-003.074	HOSPITAL SANTA JULIA LTDA.	19/03/2014	3ª C / 2ª TO	Arlindo da Costa e Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Apenas o sócio ostensivo pode exercer o objeto social da SCP. O sócio oculto não pode tomar parte nas relações com terceiros.	O sócio oculto só pode receber lucros de acordo com o capital investido, não podendo contribuir com a prestação do serviço.
2403-001.992	INSTITUTO CÁRDIO PULMONAR DA BAHIA LTDA.	16/04/2013	4ª C / 3ª TO	Carlos Alberto Mees Stringari	Marcelo Magalhães Peixoto	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Remuneração correspondente ao uso de equipamento da SCP por sócio oculto corresponde a honorários médicos, não a lucro.	Impossibilidade de distribuição de lucros de forma desproporcional ao capital, diante da ausência de previsão contratual.

10.3. Distribuição de lucros acima do percentual de lucro presumido / antecipação de lucros sem respaldo em contrato social e balancete mensal

Ainda sobre o tema da tributação pelas contribuições previdenciárias do lucro distribuído aos sócios, vale pontuar a existência de autuações decorrentes da distribuição de lucro aos sócios em percentual superior ao lucro presumido, sem respaldo em demonstração contábil da apuração de percentual superior, bem como de pagamento de antecipação de lucros sem que haja previsão contratual para tanto e/ou sem a comprovação, através de balancetes mensais, da apuração do lucro distribuído de forma antecipada.

A posição adotada pelos acórdãos identificados⁷⁰³ é a mesma que deu origem à autuação: 1. Para a distribuição de lucro em percentual superior ao lucro presumido, é preciso demonstrar contabilmente a existência do lucro, sob pena de o excesso ser tratado como remuneração tributável; 2. Para distribuição antecipada de lucros, é preciso haver previsão contratual e apuração mensal do resultado na contabilidade.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Distribuição de lucros acima do percentual de lucro presumido / comprovação do lucro	Antecipação de lucro	Distribuição de lucros desproporcional à participação no capital social
2402-004.656	VOETUR TURISMO E REPRESENTAÇÕES LTDA.	11/03/2015	4ª C / 2ª TO	Lourenço Ferreira do Prado	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	N/A	O Contribuinte não provou a existência de lucros de exercícios anteriores passíveis de distribuição.	N/A
2301-004.133	BANCO VOTORANTIM S.A.	10/09/2014	3ª C / 1ª TO	Mauro José Silva	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	N/A	N/A	Abuso de forma na distribuição de lucros desproporcional ao capital social.
2302-003.060	RIO PILOTIS EMPRESA DE PRATICAGEM DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO LTDA.	19/03/2014	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido.	N/A	Necessária previsão no contrato social e levantamento de balancete mensal demonstrando a existência de lucro.	N/A
2803-002.917	FIDELIDADE CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	21/01/2014	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2803-002.916	TEXTUAL CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	21/01/2014	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A

703. 2402-003.739 e 2402-003.738, de 17/09/2013; de 17/09/2013; 2302-002.845, 2302-002.855, 2302-002.848, 2302-002.847 e 2302-002.846, de 19/11/2013; 2302-002.887, 2302-002.888, 2302-002.857, 2302-002.858 e 2302-002.860, de 20/11/2013; 2302-002.903, de 21/11/2013; 2803-002.913 e 2803-002.914, de 21/01/2014; 2803-002.988 e 2803-002.987, de 23/01/2014; 2803-002.917e 2803-002.916, de 24/01/2014; 2302-003.060, de 19/03/2014.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Distribuição de lucros acima do percentual de lucro presumido / comprovação do lucro	Antecipação de lucro	Distribuição de lucros desproporcional à participação no capital social
2803-002.988	FIDELIDADE CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	23/01/2014	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2803-002.987	TEXTUAL CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	23/01/2014	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2803-002.914	SCRIPT CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	21/01/2014	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2803-002.913	RESTAURE CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	21/01/2014	3ª TE	Helton Carlos Praia de Lima	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.903	SWAP CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	21/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.857	SWAP CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	20/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.888	CONSTANCE CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	20/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.887	IPCON CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	20/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Distribuição de lucros acima do percentual de lucro presumido / comprovação do lucro	Antecipação de lucro	Distribuição de lucros desproporcional à participação no capital social
2302-002.860	CONSTANCE CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	20/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.858	SWAP CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	20/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.855	IPCON CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	19/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.848	ALCANCY CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	19/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.847	ALCANCY CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	19/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.846	ALCANCY CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	19/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2302-002.845	CONSTANCE CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	19/11/2013	3ª C / 2ª TO	André Luís Mársico Lombardi	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao lucro presumido.	N/A	N/A
2402-003.741	EXTREME CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	17/09/2013	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Recurso improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao presumido.	N/A	N/A

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara / Turma	Relator(a)	Redator(a) designado(a)	Declaração de voto	Resultado do Julgamento	Distribuição de lucros acima do percentual de lucro presumido / comprovação do lucro	Antecipação de lucro	Distribuição de lucros desproporcional à participação no capital social
2402-003.740	EXTREME CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	17/09/2013	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Recurso improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao presumido.	N/A	N/A
2402-003.739	EXTREME CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	17/09/2013	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Recurso improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao presumido.	N/A	N/A
2402-003.738	EXTREME CONSULTORIA EM INFORMÁTICA LTDA.	17/09/2013	4ª C / 2ª TO	Thiago Taborda Simões	N/A	N/A	Recurso improvido.	Não foi comprovada a existência de lucro efetivo superior ao presumido.	N/A	N/A
2402-002.926	PL FUNDIÇÃO E SERVIÇOS LTDA.	11/07/2012	4ª C / 2ª TO	Nereu Miguel Ribeiro Domingues	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	N/A	N/A	O sócio não integrava o quadro social na data da distribuição do lucro.
2302-01.856	MANHÃES MOREIRA ADVOGADOS ASSOCIADOS	19/06/2012	3ª C / 2ª TO	Liege Lacroix Thomasi	N/A	N/A	Recurso voluntário provido quanto à distribuição de lucros.	N/A	N/A	Possível, pois a decisão de distribuir de forma desproporcional foi proferida em reunião de cotistas, com respaldo no contrato social.
2403-001.011	ENCOMENDA URGENTE TRANSP. DE ENC. E CARGA DE BRASÍLIA LTDA.	07/02/2012	4ª C / 3ª TO	Cid Marconi Gurgel de Souza	N/A	N/A	Recurso voluntário improvido quanto à distribuição de lucros.	Não havia comprovação da existência de lucros a distribuir. O contribuinte não compensou previamente prejuízos acumulados.	N/A	N/A

11. Conclusões

As conclusões abaixo, todas quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados pelas empresas, foram elaboradas de acordo com a estrutura deste relatório de pesquisa, dividido em nove subtemas:

(i) Ganhos eventuais e abonos: constatou-se não haver consenso quanto ao conceito de eventualidade, pois algumas decisões vinculam tal expressão ao conceito de não habitualidade (ganho que não é repetitivo), ao passo que outras a definem como algo fortuito, aleatório ou não pactuado previamente. Foi identificado, também, um terceiro entendimento, aparentemente isolado, de que o ganho, ainda que eventual, configura remuneração indireta no mês em que foi pago. Passando-se à análise casuística, foi verificado que a habitualidade é critério determinante para que as prestações *in natura* ou utilidades estejam sujeitas à tributação.

(ii) Prêmios de incentivo: a jurisprudência do CARF consolidou-se no sentido de que os prêmios de incentivo estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias, pois os pagamentos são ajustados previamente e realizados diversas vezes, e estão relacionados ao desempenho individual do trabalhador, tendo caráter de retribuição pelo serviço.

(iii) Previdência complementar: quanto à abrangência, **(a)** na maior parte dos acórdãos analisados os conselheiros concluíram que apenas não estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os planos ofertados a todos, nos termos artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91. **(b)** Há uma segunda corrente no sentido de que apenas os planos de previdência complementar fechada devem ser oferecidos a todos, por força da Lei Complementar n. 109/01. **(c)** Identificamos também uma terceira corrente, minoritária, afirmando que o artigo 69, §1º, da Lei Complementar n. 109/01 impede a tributação das contribuições feitas pelo empregador a planos de previdência complementar fechada ou aberta, ainda que não disponibilizados a todos.

Também não há consenso na jurisprudência quanto à necessidade de o plano tratar de forma isonômica os beneficiários, tendo sido identificados acórdãos em que foram analisadas diferenciações conforme cargo, salário, tempo de empresa e idade.

Quanto ao salário, há precedentes da CSRF admitindo a exclusão, do plano de previdência complementar, dos empregados que recebem salário igual ou inferior ao teto de contribuição.

(iv) Auxílio saúde: a jurisprudência do CARF tem entendido pela obrigatoriedade de o benefício ser estendido a todos os empregados. Não há consenso, contudo, quanto às situações em que é imposta condição para gozo do auxílio saúde, como o tempo de empresa ou a necessidade de efetivação. Ademais, constatou-se prevalecer o entendimento de que o benefício pode ser concedido também aos dependentes.

(v) Transporte, veículos e combustível: identificamos acórdãos afirmando que apenas há salário utilidade caso seja constatada a dispensabilidade para o exercício da função e atividade laboral. Também há precedentes no sentido de

que, sendo configurada a natureza de salário utilidade ou indireto, o salário-de-contribuição deve ser apurado com base no aluguel dos dias não úteis, nos termos do Parecer Normativo COSIT n. 11/92. Ademais, a jurisprudência do CARF não tem reconhecido a incidência de tributação nas hipóteses de reembolso ou de despesas com veículo próprio do empregado, gerente ou diretor, utilizado para o exercício do trabalho.

(vi) Auxílio transporte: prevalece no CARF o entendimento de que o vale transporte pago em pecúnia e de forma habitual não está sujeito à tributação, por ter natureza indenizatória, conforme posicionamento do STF. Esse entendimento foi objeto da Súmula CARF n. 89.

(vii) Auxílio educação: a jurisprudência possui posicionamento majoritário quanto à necessidade de extensão do auxílio educação a todos os empregados e dirigentes, embora alguns possam optar por não aderir. Quanto ao objeto do plano, foram identificadas três principais formas de julgamento: **(a)** pode abranger o ensino superior e a pós-graduação; **(b)** a graduação e a pós-graduação apenas podem ser objeto do plano a partir da Lei. 10.243/2001, que alterou a CLT; e **(c)** podem ser incluídos no plano cursos de graduação e pós-graduação, aplicando-se de forma retroativa a Lei n. 12.513/2011. Por fim, foi identificada jurisprudência majoritária de que, até a Lei n. 12.513/11, o benefício não poderia ser estendido aos dependentes. Há entendimento minoritário de que tal extensão seria possível já a partir de 2001, quando foi alterado o art. 458, §2º, II, da CLT.

(viii) Bônus de contratação e de retenção: não há consenso quanto ao caráter contraprestacional da verba, sendo analisado pelos conselheiros, notadamente, se o valor pago a tal título decorre do trabalho efetivamente prestado, do tempo à disposição do empregador, ou, ainda, de qualquer forma contratual relacionada à prestação de serviços. Foram identificados precedentes afirmando que o pagamento tem natureza indenizatória, seja pela perda de verbas trabalhistas quando do pedido de demissão de seu emprego anterior, seja pela qualificação profissional.

(ix) Distribuição de lucros: nos acórdãos analisados, prevaleceu o entendimento de que não incidem contribuições previdenciárias sobre lucros distribuídos a sócios de sociedades simples, que prestam serviços profissionais em nome da sociedade sem recebimento de pró-labore, desde que exista fundamento no contrato social e a contabilidade da sociedade aponte de forma discriminada os lucros distribuídos e o pró-labore, se houver. Nos poucos casos identificados sobre lucros distribuídos a sócios participantes de SCP, entendeu-se pela incidência das contribuições previdenciárias. Por fim, quanto à distribuição de lucros em valor superior ao do lucro presumido, há entendimento de que **(a)** deve ser demonstrada contabilmente a existência do lucro, sob pena de o excesso ser tratado como remuneração tributável; e **(b)** para a distribuição antecipada de lucros, é preciso haver previsão contratual e apuração mensal do resultado na contabilidade.

IRPF

AUTORES

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

GUSTAVO LIAN HADDAD (COORDENADOR)

JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI

KAREM JUREIDINI DIAS

PEDRO ANAN JUNIOR

Introdução

O presente relatório busca destacar os aspectos mais relevantes de determinados julgados prolatados pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e pela Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) sobre a tributação pelo imposto de renda das pessoas físicas.

Foram selecionados para análise cinco subtemas.

O primeiro envolve a correta determinação do sujeito passivo do imposto de renda nos casos de prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoas jurídicas, objeto de frequente litígio entre fisco e contribuintes.

Os demais se relacionam a aspectos da tributação do ganho de capital auferido pelas pessoas físicas e por contribuintes não residentes (residentes ou domiciliados no exterior), tanto em relação à própria existência de ganho tributável (nos casos de incorporação de ações, permuta e alienação de participações em sociedades estrangeiras detentoras de ativos brasileiros) quanto sobre o momento de ocorrência do fato gerador (para determinação do início de contagem da decadência em alienações a prazo) e o responsável pelo recolhimento do imposto devido (no caso de ganho de capital auferido por não-residentes).

Os subtemas selecionados se destacam tanto por sua significativa repercussão prática – decorrente da importância e do alcance das conclusões alcançadas nos julgados para a solução de conflitos entre as autoridades fiscais e contribuintes – quanto pela importância que possuem no desenvolvimento e na elaboração de pesquisa para o Direito Tributário.

Para esclarecer, seguem os temas com os dados da pesquisa, sendo certo que as tabelas colacionadas nos respectivos temas enumeram os acórdãos sempre por ordem cronológica decrescente, buscando apontar primeiramente as decisões proferidas nas sessões mais recentes.

PRIMEIRO TEMA

1. Deslocamento da tributação das receitas de pessoas jurídicas para pessoas físicas⁷⁰⁴

1.1. Contexto

Tendo em vista a constituição de pessoas jurídicas por artistas, jornalistas, técnicos e atletas, a Secretaria da Receita Federal, atual Receita Federal do Brasil, constituiu créditos tributários cobrando o Imposto de Renda da Pessoa Física (“IRPF”) que não teria sido recolhido por esses contribuintes.

O fundamento do lançamento por parte das autoridades fiscais seria o fato do serviço prestado por esses contribuintes ser personalíssimo, de forma que não poderiam ter sido prestados através de uma pessoa jurídica. Dessa forma, no entender da fiscalização, há o descolamento/reclassificação do rendimento da pessoa jurídica para a pessoa física, cobrando-se o IRPF que não teria sido recolhido. Os lançamentos não

704. Contribuição Pedro Anan Júnior.

permitem a compensação no lançamento das pessoas físicas dos tributos pagos pela pessoa jurídica.

Segue planilha dos julgados analisados:

Pejotização					
Acórdão	Parte	Câmara / turma	Data da Sessão	A tributação deveria ocorrer na pessoa física ou jurídica?	Foi possível a compensação do imposto pago na PJ?
2101-002.051	Leilane Neubarth Teixeira	1ª CA / 1ª TU	19/02/2013	Na pessoa jurídica, de acordo com o entendimento da maioria dos votos.	Os votos que decidiram pela tributação na PF permitiam a compensação do imposto pago na PJ.
2102-002.623	Renato Mattos Machado	1ª CA / 1ª TU	17/07/2013	Na pessoa física, em decisão pelo voto de qualidade.	Sim, por decisão unânime dos votos analisados.
2102-002.441	Alexandre Eggers Garcia	1ª CA / 2ª TU	19/02/2013	Na pessoa física, por unanimidade.	Sim, por decisão unânime dos votos analisados.
2202-001.496	Domingos João Meirelles	2ª CA / 2ª TU	29/11/2011	Na pessoa física, em decisão pelo voto de qualidade.	O contribuinte não suscitou a compensação.

Pejotização					
Acórdão	Parte	Câmara / turma	Data da Sessão	A tributação deveria ocorrer na pessoa física ou jurídica?	Foi possível a compensação do imposto pago na PJ?
2801-01.870	Cristiana Barbosa da Silva Oliveira	1ª TU ESP	28/09/2011	Na pessoa física, em decisão pelo voto de qualidade.	Os votos que decidiram pela tributação na PF permitiam a compensação do imposto pago na PJ.
2102-01.847	Nathalia Timberg	1ª CA / 2ª TU	09/09/2011	Na pessoa jurídica, por unanimidade.	N/A
2101-00.979	Angélica Ksyvickis	1ª CA / 1ª TU	10/02/2011	Na pessoa física, em decisão pelo voto de qualidade.	Os votos que decidiram pela tributação na PF permitiam a compensação do imposto pago na PJ.
2101-00.980	Beatriz Helena Monteiro da Silva Thielmann	1ª CA / 1ª TU	10/02/2011	Na pessoa física, em decisão pelo voto de qualidade.	Os votos que decidiram pela tributação na PF permitiam a compensação do imposto pago na PJ.
2202-00.252	Marcelo Kremitdjian	2ª CA / 2ª TU	23/09/2009	Na pessoa física, de acordo com o entendimento da maioria dos votos.	Os votos que decidiram pela tributação na PF permitiam a compensação do imposto pago na PJ.

Pejotização					
Acórdão	Parte	Câmara / turma	Data da Sessão	A tributação deveria ocorrer na pessoa física ou jurídica?	Foi possível a compensação do imposto pago na PJ?
106-17.147	Gustavo Kuerten	6ª CA / 1ª CC	05/11/2008	Na pessoa física, em decisão pelo voto de qualidade.	Os votos que decidiram pela tributação na PF permitiam a compensação do imposto pago na PJ.
104-21.583	Carlos Roberto Massa	4ª CA / 1ª CC	24/05/2006	Na pessoa física, por unanimidade.	Sim, por decisão unânime dos votos analisados.
106-14.244	Luiz Felipe Scolari	4ª CA / 1ª CC	11/08/2005	Na pessoa física, em decisão pelo voto de qualidade.	Os votos que decidiram pela tributação na PF permitiam a compensação do imposto pago na PJ.

1.2. Análise dos casos julgados pelo CARF sobre a matéria

O CARF já se manifestou a respeito dessa matéria em diversos julgamentos. Não temos notícia de nenhum caso julgado na CSRF.

Passaremos a analisar os principais fundamentos utilizados pelos conselheiros do CARF sobre os casos que foram objeto de julgamento.

1.3. Considerações sobre o quadro societário

O primeiro requisito que tem sido levado em consideração pelos conselheiros do CARF nos julgados é a composição do quadro societário das pessoas jurídicas que tiveram os seus rendimentos reclassificados/deslocados.

Se somente um dos sócios recebe a totalidade dos rendimentos, bem como ele é o único com atividade compatível com o objeto social, os julgados são no sentido de que o serviço não foi prestado através de uma sociedade, mas sim pela pessoa física. Nesse sentido os julgados n. 2102-002.441, 2101-00.979, 2202-001.496, 2801-01.870, 106-17.147, 2102-002.623 e 2202-00.252.

Cabe transcrever trecho do voto do acórdão n. 106-17.147, onde isso fica claro:

“A prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, tendo esta basicamente um único ativo, qual seja, os direitos sobre a imagem, nome, marca e voz de uma pessoa natural famosa, vinha sendo seguidamente debatida no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. Como se viu no Acórdão n. 104-21.583, sessão de 24 de maio de 2006, quando se apreciou o caso do conhecido apresentador de TV Carlos Roberto Massa (“Ratinho”), o qual, de forma similar ao que aqui se debate, havia constituído uma empresa com seu cônjuge para exploração dos direitos de imagem, nome e voz do apresentador junto à emissora de TV, a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes considerou regular a imputação dos rendimentos pagos à empresa que explorava o ativo representado pelo trabalho do apresentador à própria pessoa física do apresentador, ou seja, “os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses”.

Nos caso ora em discussão, chama a atenção algumas questões, a desnaturar a possibilidade da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. desenvolver um verdadeiro elemento de empresa, ou seja, uma atividade econômica, com receitas diversas da exploração personalíssima dos direitos de imagem do recorrente, tudo a demonstrar que há apenas uma formalidade jurídica para encampar o desenvolvimento de uma atividade econômica de uma específica pessoa física: (...)

- a cessão dos direitos de imagem do tenista à Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. teria sido feita de forma graciosa? Ademais, parece totalmente implausível que o principal ativo de um atleta profissional de renome internacional, ou seja, sua imagem, seja transferido para uma empresa que não detém outros ativos, ficando o cedente a ser remunerado por apenas 50% dos lucros de tal empresa. Será que há razoabilidade em atribuir metade dos lucros empresariais da Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda. ao sócio Rafael Kuerten, o qual poderia, no máximo, ser responsável pela captação dos contratos, isso passível de uma remuneração específica, exceto se visualizarmos a empresa

como um ente unipessoal, centrado na figura do recorrente, sendo os valores que sobejam a remuneração da captação pelo sócio Rafael Kuerten mera liberalidade de um irmão para o outro?

Quando há comprovação que os sócios têm atividade compatível com o objeto social e recebem rendimentos por parte da sociedade, os julgados têm entendido que é válida a prestação de serviço através de uma pessoa jurídica. Nesse sentido, os julgados n. 2102-001.847, 2101-002.051 e 2101-00.980.

Cabe transcrever trecho do voto do acórdão 2101-001.847 onde isso fica claro:

Vê-se que a empresa NT PRODUÇÕES S/C LTDA. é uma sociedade civil, de profissão regulamentada pela Lei n. 6.533/78 (Dispõe sobre a regulamentação das profissões de Artistas e de técnico em Espetáculos de Diversões, e dá outras providências), composta de dois sócios atores, que desempenham a mesma profissão, ambos auferindo renda para a sociedade, como se vê no caso dos serviços prestados à empresa Montenegro e Raman Produções, Imagem e Marketing Ltda., na qual a maior parte dos serviços foi prestada pelo sócio Luiz Cláudio Vieira Hygino (fls. 281 e 285). Para aclarar esse ponto, abaixo se traz novamente a tabela que constou no relatório com a discriminação das receitas da empresa NT Produções S/C Ltda., nos anos-calendário sob fiscalização (fls. 374 e 387): (...)

Parece clara a existência de uma sociedade civil de prestação de serviço de profissão regulamentada, com implemento dos requisitos antes citados, na qual inclusive a atuada tem uma participação minoritária, nada havendo que desabone a tributação na forma das demais pessoas jurídicas, como previsto no art. 55 da Lei n. 9.430/96

Podemos verificar que na análise do caso em concreto é verificado pelo CARF se de fato a pessoa jurídica existe, tem contabilidade, funcionários, estrutura física, se os sócios recebem rendimentos, ou se ela é apenas uma sociedade virtual.

1.4. Irretroatividade do artigo 129 da lei n. 11.196/05

Com a edição do artigo 129 da Lei n° 11.196/05⁷⁰⁵, foi analisada pelo CARF a questão da retroatividade dessa norma e se ela teria natureza interpretativa ou não.

Os julgados do CARF são no sentido que a norma não tem caráter interpretativo, tendo em vista que cria regime jurídico novo, permitindo a criação de sociedades unipessoais – portanto, ela só poderia ser válida e aplicada a partir da sua edição (julho de 2005). Devemos ressaltar que a maioria dos julgados foram decididos pelo voto de qualidade. Nesse sentido, os julgados n. 2202-001.496, 2101-00.979, 2801-01.870, 106-17.147, 2102-002.623 e 2202-00.252.

Cabe transcrever trecho do voto do acórdão n. 2202-00.252, que expressa esse posicionamento:

705. “Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

Não há dúvidas, que o artigo 129 foi editado para resolver problemas relacionados à tributação dos rendimentos produzidos em decorrência da prestação de serviço de natureza pessoal, oferecido ao mercado por intermédio de uma sociedade com personalidade jurídica (“empresas unipessoais”). Entretanto, no caso em discussão, o crédito tributário constituído, além de não ter origem em “empresas unipessoais”, se reporta a fato gerador ocorrido antes da vigência da mencionada lei, razão pela qual se faz necessária a verificação se o referido dispositivo legal faz inovação ou criação de regime jurídico novo, ou apenas expressa entendimento sobre legislação já existente, ou seja, é esta norma meramente interpretativa?

Indiscutivelmente a lei interpretativa não pode inovar, limita-se a esclarecer dúvida a respeito de dispositivo de lei anterior.

No meu entendimento o art. 129 da Lei n. 11.196, de 2005 traz inovação e cria as “empresas unipessoais” para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária. (...)

É nítido que o referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então, a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica, pois se verifica que, na realidade, o que foi contratado foi um serviço individual.

Tenho para mim, que a referida norma tem por objetivo maior esclarecer e orientar os agentes da administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios.

Assim, as empresas legalmente constituídas para a prestação de serviços intelectuais (sociedades de engenheiros, arquitetos, advogados, médicos etc.) não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes.

Em conclusão, o art. 129 da Lei n. 11.196, de 2005, é lei inovadora, portanto, inaplicável a regra contida no art. 106, inciso I, do CTN, aos serviços prestados por “empresas unipessoais” (caráter personalíssimo) antes da publicação da referida lei, já que a legislação tributária anterior vedava que os rendimentos oriundos da prestação de serviço em caráter pessoal fossem tributados como de pessoa jurídica.

Entretanto, a norma acima não possui caráter interpretativo, sendo incorreto alegar aplicação retroativa com base no art. 106, inciso I, do CTN.

Como a matéria não é pacífica no CARF, gostaríamos de transcrever posicionamento contrário manifestado através de declaração de voto no mesmo julgado (acórdão n. 2202-00.252):

Eu e o relator também, não partilhamos do mesmo entendimento no que diz respeito a aplicação retroativa do artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005.

Em 11 de novembro de 2005, para por fim às discussões sobre o regime tributário aplicável às sociedades constituídas para a prestação de serviços

de caráter pessoal, o artigo 129 da Lei nº 11.196, expressamente esclareceu que elas devem ser tributadas tão-somente como pessoas jurídicas: (...)

Podemos verificar que o nobre relator entende que o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 embora tenha o objetivo de esclarecer e orientar os agentes de administração pública para que, no exercício de suas funções, não desconsiderem a personalidade jurídica de sociedades legalmente constituídas para prestação de serviços intelectuais, com a finalidade de tributar os sócios, a regra não seria interpretativa, uma vez que criou direito novo, inaplicável retroativamente aos serviços prestados por empresas unipessoais. Ressalta que antes da publicação da referida norma legal, a legislação tributária vedava tal possibilidade.

Não concordo com tal entendimento uma vez que o referido dispositivo legal (artigo 129 da Lei nº 11.196/05) não inova, já que apenas expressa entendimento que, como visto, já se extraía da legislação em vigor na época da sua publicação; ou seja, é norma de caráter meramente interpretativo. Sendo aplicável ao caso do RECORRENTE.

De fato, como reconhecido pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/05, sujeitam-se aos tributos previstos e aplicáveis às pessoas jurídicas os rendimentos decorrentes da prestação de serviços que apresentem as seguintes características:

1. sejam serviços intelectuais, o que inclui os de natureza científica, artística ou cultural;
2. tenham caráter personalíssimo ou não;
3. designem ou não obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora dos serviços.

Essas eram as mesmas características já previstas na legislação anterior para a tributação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços profissionais de acordo com a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Esse caráter meramente interpretativo do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é confirmado pela "Justificação" da sua inclusão no projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho 2005 (PLV 23/05), como segue:

"Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria." (Os destaques e grifos são meus)

Devemos ressaltar que, a "Justificação", emanada do Poder Legislativo, equivale a "Exposição de Motivos" emanada do Poder Executivo.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ - já firmou o entendimento de que a Exposição de Motivos de ato normativo, e, portanto, também a sua "Justificação", são determinantes para a sua interpretação. Nesse sentido são os acórdãos abaixo transcritos:

"TRIBUTÁRIO IPI AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO D 2.917/98 ART. 4º, II, DL Nº 1.199/71. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

I - Embora o Decreto-Lei nº 1.199/71 não faça menção expressa à exigência de motivação, a Exposição de Motivos do Decreto nº

2.917/98 justifica que a elevação da alíquota do IPI para 5% "tem o objetivo de ajustar a tributação do IPI sobre o açúcar, revogando-se em consequência, o Decreto n. 2.501, de 18 de fevereiro de 1998, por não persistirem as razões que motivaram a atribuição de crédito presumido a estabelecimentos fabricantes para equalização dos preços do produto em todas as regiões do País". Desse modo, conclui-se que a medida enquadra-se nos escopos da política econômica governamental a que se refere o art. 4º do Decreto-Lei n. 1.199/71, não havendo violação desta norma pelo Decreto nº 2.917/98, criado com base no Poder Regulamentar que exerce o Presidente da República (art. 84, IV, da Constituição Federal). (Recurso Especial - REsp n. 710458 - MG - Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, 1ª Turma, DJ de 28.11.2005 p. 214)

"ADMINISTRATIVO. 11,98%. SERVIDORES PÚBLICOS. LEI Nº 8.880/94.

CONVERSÃO DE CRUZEIROS REAIS EM URV'S. REDUÇÃO DE REMUNERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

I - A conversão de que trata o art. 22, da Lei nº 8.880/94, quanto aos vencimentos e proventos dos servidores públicos que têm a data de pagamento estabelecida em consequência do art. 168 da Constituição Federal, deve observar a data do efetivo pagamento.

II - Interpretação sistêmica do conteúdo da Lei nº 8.880/94, cuja Exposição de Motivos proclamam a manutenção do poder aquisitivo dos trabalhadores e servidores públicos.

III - Agravo interno desprovido." (AgRg no Recurso Especial 767792 / SP - Relator Ministro GILSON DIPP, 5ª Turma, DJ de 14.11.2005 p. 403) (...)

Dessa forma, posso concluir que o artigo 129 da Lei nº 11.196/05, por ter natureza interpretativa, é aplicável aos serviços prestados pela sociedade na qual o recorrente era sócio, nesse sentido a autoridade lançadora não poderia ter lavrado o presente auto de infração por desrespeitar o nosso ordenamento jurídico.

1.5. Desconsideração da pessoa jurídica

Outro ponto que foi analisado pelos julgados do CARF é se teria ocorrido ou não a desconsideração da pessoa jurídica quando há o descolamento/reclassificação do rendimento para a pessoa física.

Os julgados do CARF são no sentido de que não teria ocorrido a desconsideração da pessoa jurídica, mas sim mera reclassificação/deslocamento dos rendimentos para a pessoa física, uma vez que o serviço é personalíssimo e não poderia ter sido prestado através de uma pessoa jurídica. Devemos ressaltar que a maioria dos julgados foram decididos pelo voto de qualidade. Nesse sentido os julgados n. 2202-001.496, 2101-00.979, 106-17.147, 2102-002.623 e 2202-00.252.

Gostaríamos de transcrever trecho do voto, manifestada no acórdão n. 2102-002.441 onde expressa esse entendimento:

No que tange às alegações resumidas no item 1 acima, importa dizer que o Auto de Infração não desconsiderou a personalidade jurídica da Mercury. Na verdade, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, vê-se claramente que o

entendimento da autoridade fiscal foi no sentido de que o produto auferido em razão dos contratos firmados pela pessoa jurídica Mercury e os contratantes eram rendimentos da pessoa física (recorrente), sócio majoritário da empresa, e, via de consequência, procedeu-se a lavratura do competente Auto de Infração, imputando ao recorrente a infração de omissão de rendimentos, de forma a propiciar a correta tributação dos rendimentos recebidos pelo recorrente em razão dos referidos contratos

Tal conclusão – de que o recorrente deve ser tomado como o contribuinte, no que concerne aos valores recebidos em razão dos contratos celebrados pela Mercury – decorre dos seguintes fatos:

- o contribuinte é sócio majoritário da pessoa jurídica Mercury Comunicação Social Ltda., onde também tem participação, primeiramente, sua ex-cônjuge Joaniza Maria Nunes Garcia, com 10% do capital, até 24/05/2004, e, posteriormente, sua mãe, Maria Thalita Eggers Garcia, que ingressou na sociedade, em 01/06/2004, com participação no capital social de 1%. A participação das outras sócias é ínfima, sendo claro que somente o recorrente pode prestar os serviços contratados com a Mercury.
- o contribuinte é jornalista e presta serviços a diversas emissoras de rádio e televisão e, também, como palestrante, comentarista e mestre de cerimônia, tudo conforme contratos celebrados pela Mercury e os contratantes dos serviços do recorrente, fls. 166/315, e notas fiscais, fls. 316/1577.
- nos contratos o contribuinte figura como sócio interveniente, sendo certo que há sempre a exigência de que os serviços sejam sempre prestados pelo recorrente.

Ora, não há dúvida de que se trata de prestação de serviços de natureza pessoal, prestados pelo próprio recorrente, na geração dos rendimentos em causa, pois sem o recorrente, com absoluta certeza os contratos firmados entre a Mercury e os contratantes sequer seriam celebrados, sendo relevante observar que os rendimentos considerados omitidos no Auto de Infração guardam perfeitamente consonância com as disposições contidas na Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Conforme já afirmado, durante o procedimento fiscal, observou-se que os rendimentos da pessoa física do recorrente não foram devidamente tributados e nessa conformidade procedeu-se ao lançamento, exigindo o corresponde crédito tributário. Nada mais ocorreu. Não houve a desconsideração da personalidade jurídica da Mercury. Apenas entendeu-se que os rendimentos, que originalmente foram oferecidos à tributação na pessoa jurídica Mercury eram na verdade rendimentos do sócio majoritário da referida empresa e nessa condição foram levados à tributação no Auto de Infração.

Logo, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica da empresa Mercury.

Como a matéria não é pacífica no CARF, gostaríamos de transcrever posicionamento contrário manifestado através de declaração de voto no julgado do acórdão n. 2202-00.252:

Outro ponto de divergência com a opinião do nobre relator conselheiro Antonio Lopo Martinez, é no que diz respeito a ter ocorrido a desconsideração ou não da pessoa jurídica no presente caso.

O sistema de direito positivo brasileiro é formado por princípios de rigidez e de estrita legalidade, no que concerne às relações de poder. Assim, não se admite que o Poder Público imponha obrigações aos cidadãos, notadamente financeiras, exceto se inequivocamente autorizadas por lei, em sentido estrito, ou Medida Provisória (CF/88, art. 5º, II, e 150, 1).

O CTN, em seu artigo 97, estabelece que somente ato de natureza legislativa pode instituir ou majorar tributo, ou definir o respectivo fato gerador, sujeito passivo e correspondente base de cálculo.

Por sua vez, o art. 108 do CTN veda a adoção da analogia com o objetivo de justificar cobrança de tributo não previsto em lei.

O direito positivo brasileiro não admite a tese de que a lei tributária pode ou deve ser interpretada segundo critérios econômicos.

Tanto é assim que, recentemente, o Poder Público reconheceu publicamente que a legislação em vigor não lhes oferecia instrumentos suficientes para impedir os "planejamentos fiscais" lícitos e levaram o Congresso a promulgar a Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o CTN, mediante a introdução de parágrafo único ao art. 116, do seguinte teor:

"Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Ocorre que o referido dispositivo não é auto-aplicável, já que ele próprio faz menção à necessidade de uma lei ordinária para que passe a ter aplicação. (...)

A Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda explicitava que os atos e negócios definidos na MP nº 66/02 "embora lícitos", buscariam "tratamento tributário mais favorecido".

Todavia, os artigos. 13 a 19 da MP nº 66/02 não foram convertidos em lei (apenas parte da MP nº 66/02 foi convertida na Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Não tendo os artigos. 13 e 14 da MP nº 66/02 sido convertidos em lei, tem-se que a eventual economia tributária auferida em razão da opção por determinado modelo lícito de operação não é suficiente, por falta de previsão legal, para que essa operação seja considerada ilegítima. (...)

Também não há que se falar na aplicação do artigo 50 da Lei n. 10.460, de 10 de janeiro de 2002, uma vez que haveria necessidade de autorização judicial para desconsiderar a pessoa jurídica na qual o Recorrente era sócio. (...)

Diante do exposto é irrefutável, no meu entender, a necessidade de autorização judicial para transferir os rendimentos atribuídos da pessoa jurídica para a pessoa física do Recorrente, sob pena de se violar o que dispõe o artigo 50 do Código Civil de 2002.

1.6. Compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica pela pessoa física

Tendo em vista que os lançamentos não permitem a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica pela pessoa física, o CARF analisou a correção deste procedimento.

Os julgados do CARF são no sentido que é possível a compensação/aproveitamento dos tributos pagos pela pessoa jurídica pela pessoa física objeto do lançamento. Nesse sentido os julgados n. 2101-00.979, 2801-01.870, 106-17.147, 2102-002.623 e 2202-00.252.

Cabe transcrever trecho do voto do acórdão n. 2101-00.979 onde isso fica claro:

Aqui, vemos que na decisão recorrida não agiu com acerto. Mesmo que se mantenha a exigência, há necessidade da dedução dos tributos pagos na pessoa jurídica dos valores aqui exigidos.

Não é possível relegar essa matéria ao contribuinte para ele pedir a restituição ou compensação do tributo pago na pessoa jurídica, como fez a decisão recorrida. Se o tributo foi pago na pessoa jurídica, logicamente cabe deduzir essas parcelas, na mesma época em que se tornaram devidas na pessoa física, caso mantida a autuação.

Se houve desconconsideração dos atos praticados pela sociedade é porque esses atos não existem na ótica da fiscalização; ora, se não existem, o tributo pago não pode ser relegado a segundo o plano, como fez a decisão recorrida. Deve compor o conjunto da desconconsideração do tributo pago na jurídica com a compensação ou a não autuado em relação a parcela do pagamento realizado.

Pensamos sim em razão de a exigência decorrer da desconconsideração da tributação da receita/rendimentos na pessoa jurídica e com a tributação, dos mesmos rendimentos, na pessoa física da autuada.

Não vemos assim outra solução, deve haver a compensação, caso mantida a autuação, sob pena de locupletamento indevido do Estado, em detrimento do particular.

“Direito é sistema, teoria, realidade e vivência e não liturgia acadêmica. Não podemos compreender a lei divorciada da orientação dos tribunais” (H.L. Meirelles, Direito administrativo brasileiro), por isso, não há nenhuma razão plausível em não admitir a compensação e determinar ao contribuinte formular o pedido de restituição.

Assim, caso mantida a exigência, pelo meu voto, determino a compensação dos tributos pagos pela pessoa jurídica, com recálculo da exigência e da penalidade aplicada.

SEGUNDO TEMA

2. Determinação do momento da ocorrência do fato gerador nas alienações a prazo para fins de contagem do prazo decadencial⁷⁰⁶

2.1. Contexto

Desde a lavratura do acórdão n. 102-47.217, da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, o posicionamento existente no tribunal administrativo era o de que, em se tratando de vendas a prazo, o ganho de capital a ensejar a incidência do imposto de renda deveria ser considerado e apurado “como se a venda fosse efetuada à vista”⁷⁰⁷,

706. Contribuição Alexandre Nishioka e Gustavo Haddad.

707. Sessão de 10/11/2005, conselheira relatora Silvana Mancini Karam.

devendo o tributo ser pago periodicamente. Neste sentido, recairia sobre o contribuinte o ônus de comprovar à fiscalização tributária eventual redução do ganho de capital quando do adimplemento da obrigação.

Nos acórdãos de nºs 102-49.406 e 102-49.427, ambos da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e de relatoria do conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, afirmou-se que a análise da questão controvertida deveria debruçar-se sobre conceitos como o de disponibilidade econômica e jurídica e a aplicabilidade das subseqüentes regras concernentes ao regime de caixa e ao regime de competência. Nos votos condutores, concluiu-se que, nos casos de vendas a prazo, tem-se “como hipótese de incidência a disponibilidade jurídica de um direito”. Em não existindo imposição legal que determine a utilização do regime de caixa, os acórdãos admitem “a tributação de direitos já ingressados no patrimônio do contribuinte, ainda que não convertidos em moeda”, de forma que consideram como critério temporal da regra-matriz de incidência não o recebimento efetivo da moeda, “mas a própria alienação, da qual decorra ganho de capital em virtude do preço pactuado pelas partes”⁷⁰⁸, figurando este fato como *dies a quo* do prazo decadencial.

Segue planilha dos julgados analisados:

Acórdão / Parte	Câmara / turma	Parte	Data da Sessão	Qual o termo inicial do prazo decadencial: formalização do negócio ou efetivo recebimento?
2101-002.674	1ª CA / 1ª TU	Joine D’Almeida Victorino	21/01/2015	Em decisão unânime pela contagem a partir do efetivo recebimento
2201-002.264	2ª CA / 1ª TU	Rodrigo Andrade Valadares Gontijo	15/10/2013	Em decisão unânime pela contagem a partir do efetivo recebimento
2201-002.130	2ª CA / 1ª TU	Loreci Jose Comparim	15/05/2013	Em decisão unânime pela contagem a partir da formalização do negócio

708. Acórdão n. 102-49.406, formalizado na sessão de julgamentos de 06/11/2008 e Acórdão n. 102-49.427, formalizado na sessão de julgamentos de 16/12/2008.

Acórdão / Parte	Câmara / turma	Parte	Data da Sessão	Qual o termo inicial do prazo decadencial: formalização do negócio ou efetivo recebimento?
9202-02.014	CSRF / 2ª TU	Elvira do Carmo Faria	20/03/2012	Em decisão unânime pela contagem a partir da formalização do negócio
102-49.427	2ª CA / 1 CC	Elvira do Carmo Faria	16/12/2008	Em decisão unânime pela contagem a partir da formalização do negócio
102-49.406	2ª CA / 1 CC	Severino Tomaz da Silveira	06/11/2008	Em decisão unânime pela contagem a partir da formalização do negócio
102-47.217	2ª CA / 1 CC	José Inocêncio Proença de Campos	10/11/2005	Em decisão unânime pela contagem a partir da formalização do negócio

Acórdão / Parte	Câmara / turma	Parte	Data da Sessão	Qual o termo inicial do prazo decadencial: formalização do negócio ou efetivo recebimento?

2.2. entendimento da CSRF: fato gerador na data da formalização do negócio jurídico

Ao julgar a matéria, a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o acórdão n. 9202-02.014, no qual, interpretando o contido no art. 20 da Lei n. 8.981/95 e no art. 31 da Instrução Normativa n. 084/2001, norma regulamentar da Receita Federal do Brasil, conclui que esta última “difere, de forma correta, ocorrência do fato gerador (apuração) com o pagamento do tributo”⁷⁰⁹. De acordo com o voto, o fato gerador, para fins de contagem da decadência, ocorreria com a formalização do negócio jurídico ou pactuação da venda, e não com o efetivo pagamento das parcelas.

A pesquisa indica que o entendimento adotado pela CSRF foi posteriormente adotado pelas Turmas Ordinárias do tribunal administrativo. A título exemplificativo, cite-se o acórdão n. 2201-002.130, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, que se utilizou dos mesmos fundamentos para dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Para tanto, o acórdão ainda transcreveu as ementas dos acórdãos nºs 102-49.406, 102-49.427 e 102-47.217, em cujos processos administrativos foi conferida idêntica solução da controvérsia.

2.3. Mudança no entendimento: contagem da decadência a partir do efetivo pagamento

A análise do acórdão n. 2201-002.264 demonstra alterações no entendimento que vinha sendo adotado pelo tribunal administrativo até então. Em referido processo administrativo, no qual o contribuinte, preliminarmente, arguiu a decadência do IRPF incidente sobre ganho de capital decorrente de alienação a prazo e com preço indexado à moeda estrangeira, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento entendeu por rejeitar a mencionada preliminar. À época do julgamento, a conselheira relatora Nathalia Mesquita Ceia salientara que o CARF tinha jurisprudência “no sentido de não aplicar o descasamento entre os elementos formadores do fato gerador na apuração do ganho de capital das pessoas físicas em vendas a prazo”, de forma que as redações do art. 140 do Decreto n. 3.000/1999 e art. 31 da IN/SRF n. 084/2001 referir-se-iam “não apenas aos elementos materiais, quantitativos e subjetivos do fato gerador”⁷¹⁰, mas à sua própria ocorrência, sendo diferido apenas o recolhimento do tributo no decorrer do recebimento de cada uma das parcelas.

Neste primeiro momento, o acórdão manteve a posição que vinha sendo aplicada pelo tribunal administrativo, estando transcritos trechos do acórdão n. 102-49.427, de

709. Sessão de 20/03/2012, conselheiro relator Marcelo Oliveira.

710. Sessão de 15/10/2013, conselheira relatora Nathalia Mesquita Ceia.

relatoria do conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, de forma a concluir que não haveria “de se cogitar de nova apuração do imposto por ocasião do recebimento de cada parcela”.

Contudo, referido acórdão n. 2201-002.264 ressaltou que, em se tratando de venda de participação societária a prazo e indexada em moeda estrangeira, “a quantificação do *quantum* de imposto a pagar quando do recebimento das parcelas futuras carece de uma variável que apenas será de possível aferição quando do recebimento da parcela, qual seja, a cotação da moeda estrangeira”. Assim, consignou o acórdão que, se se entendesse que a decadência se afere da mesma forma ao ganho de capital em Real e ao indexado em moeda estrangeira, estar-se-ia aplicando a norma de forma anti-isonômica, concluindo que, neste último caso, “a operação se aperfeiçoa em face do recebimento de cada parcela, tendo em vista que a cotação do câmbio futura é elemento variável e necessário para apurar o valor da venda (preço), sendo o valor da venda (preço) elemento essencial para apuração do ganho de capital”.

Em referido julgamento, o conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima, em Declaração de Voto, esclareceu que, não obstante tenha votado por rejeitar a preliminar de decadência, o fez por razões distintas das da conselheira relatora. Consoante se verifica da mencionada Declaração de Voto, o conselheiro entendia que “como a disponibilidade econômica, no caso de alienações a prazo, se dá de forma parcial, quando do recebimento de cada parcela, o momento de ocorrência do fato gerador do IRPF, nesse caso, também ocorre somente com o ingresso dos recursos”, havendo a ocorrência de um fato gerador para cada parcela recebida, independentemente de se estar diante de indexação do valor de tais parcelas à moeda estrangeira.

A análise de acórdãos mais recentes, notadamente o de n. 2102-002.645, julgado na sessão de 03/12/2014, e de n. 2101-002.674, julgado na sessão de 21/01/2015, ambos pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, e n. 2101-002.674, apresenta entendimento de que a ocorrência do fato gerador se dá apenas quando ocorrido o efetivo acréscimo patrimonial, devendo ser contado o prazo de decadência a partir da existência de cada disponibilidade econômica, ou seja, do pagamento de cada uma das parcelas.

Segundo consignado no acórdão n. 2101-002.674, “se a legislação tributária define que o fato gerador do imposto de renda ocorre com a disponibilidade econômica do contribuinte (art. 43 do CTN), e no caso de ganho de capital, o imposto é apurado e pago no mês do recebimento (art. 117, §2º, do RIR/99), e apenas na proporção das respectivas parcelas em caso de alienações a prazo (art. 140 do RIR/99), a única conclusão plausível seria compreender o fato gerador da obrigação tributária quando ocorrido o efetivo acréscimo patrimonial”⁷¹¹.

Não foram identificadas manifestações da Câmara Superior de Recursos Fiscais mais recentes sobre o tema.

711. Sessão de 21/01/2015, conselheiro relator Eduardo de Souza Leão.

TERCEIRO TEMA

3. Tributação do ganho de capital na incorporação de ações por pessoa física⁷¹²

3.1. Contexto

A discussão sobre a existência de ganho de capital tributável pelo imposto de renda da pessoa física (“IRPF”) em transações societárias estruturadas com a utilização do instituto da incorporação de ações, previsto no artigo 252 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76), é há algum tempo objeto de análise por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”, “Conselho” ou “Tribunal”)⁷¹³.

Ainda enquanto organizado como o antigo Conselho de Contribuintes, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho já havia se debruçado sobre a matéria em acórdãos prolatados em 2008⁷¹⁴. À época, a matéria foi reconhecida como “nova” no Tribunal, e, ao menos até então, como objeto de escassa produção doutrinária sob a perspectiva tributária.

Este cenário sofreu significativas alterações nos últimos oito anos. Desde os primeiros julgamentos pode-se observar um franco desenvolvimento teórico relacionado com a análise das implicações tributárias da incorporação de ações – não poucas vezes sob a contribuição direta de julgados proferidos por este Conselho.

Em comparação com os julgamentos de 2008, o mais recente acórdão prolatado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) do CARF registra, nas palavras do Conselheiro Relator, que “a matéria não é nova neste Conselho” e que, merecidamente, “foi objeto de produção intelectual vasta” nos últimos anos⁷¹⁵.

As posições antagônicas existentes no Conselho podem ser separadas em duas linhas de interpretação, expostas brevemente neste relatório em conjunto com a descrição dos votos *contrários* (tópico III) ou *favoráveis* (IV) às teses defendidas pelos contribuintes. Em ambos os casos, o alinhamento de um ou outro Conselheiro a um determinado posicionamento decorre – em linhas gerais – da resposta dada aos seguintes questionamentos:

- a) A incorporação de ações é alienação (nos termos da Lei n.º 7.713/88)?
- b) Em caso positivo, a incorporação de ações resulta em renda realizada e tributável pelo IRPF (artigo 43 do Código Tributário Nacional, “CTN”)?

712. Contribuição Alexandre Nishioka e Gustavo Haddad.

713. Diante da limitação de escopo própria a trabalhos que pretendem analisar o histórico de julgamento de um determinado Tribunal, não serão objeto deste relatório acórdãos proferidos pela Primeira Seção de Julgamento do CARF que versem sobre a tributação pelo imposto de renda das **pessoas jurídicas** de transações que envolvam incorporação de ações. Porém, para referência e em benefício de uma análise mais abrangente, listam-se os acórdãos: n. 1402-001.815, de 2014, n. 1301-001.787, de 2015 e n. 1401-001.416, também de 2015.

714. Acórdãos n. 106-17.104, de 2008 (julgamento em “câmara baixa” do acórdão de n. 9202-00.662) e acórdão n. 106-17.105, de 2008 (tendo em vista que o contexto fático, a câmara julgadora e os fundamentos dos votos são os mesmos para ambos os casos citados, o acórdão de n. 9202-00.662 será utilizado como referência na análise deste relatório).

715. Acórdão n. 9202-003.579, de 2015. Os comentários indicados estão presentes no voto vencedor, p. 39.

c) Aplica-se à incorporação de ações o disposto no artigo 23 da Lei n.. 9.249/ 95 (que regula a conferência de bens em aumento de capital)?

Estes serão os “testes” utilizados para análise dos julgados prolatados pelo CARF sobre a matéria em referência, conforme discutido nos próximos tópicos.

Segue planilha dos julgados analisados, destacando-se que a pesquisa foi exaustiva e compreendeu todos os julgados sobre a matéria até 2015.

Acórdão	Câmara / Turma	Parte	Data da Sessão	Incorporação de ações resulta em alienação?	Resultado
9202-003.579	CSRF / 2ª TU	Newton Cardoso	03/03/2015	Não; há mera substituição patrimonial (sub-rogação/permuta), especialmente diante da inocorrência de manifestação de vontade dos acionistas detentores das ações da companhia incorporada diante da ausência de elemento volitivo na incorporação de ações.	Por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional
2202-002.980	2ª CA / 2ª TU	Osório Henrique Furlan	10/02/2015	Sim; a incorporação de ações constitui uma forma de alienação, pois há indubitavelmente transferência de bens (as ações) de um patrimônio para outro por meio da integralização do capital da pessoa jurídica (incorporadora). A alienação das ações pelos acionistas da companhia incorporada faz jus a um preço, adimplido pela recepção de ações emitidas pela incorporadora.	Por maioria, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.
2202-002.388	2ª CA / 2ª TU	Stela Yara Blay	13/08/2013	Sim; a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo (entendimento fundamentado nos comentários de Edmar Oliveira Andrade Filho).	Por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte
9202-00.662 (Julgado pelo TRF 4ª Região - Processo n.. 5052793-42.2011.4.04.7000/PR)	CSRF / 2ª TU	Neiry Galvão da Silva	12/04/2010	Sim; a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo (entendimento fundamentado nos comentários de Edmar Oliveira Andrade Filho). De acordo com a legislação tributária, operações que importem em alienação a qualquer título de bens e direitos estão sujeitas à apuração do ganho de capital (artigo 3º, §3º da Lei n.. 7.713, de 1988).	Por voto de qualidade, deram provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

3.2. Análise do contexto fático: a operação subjacente

A exigência tributária constante nos autos de infração lavrados pela Receita Federal do Brasil (“RFB”) contra as pessoas físicas nos casos que envolvem incorporação de ações

está fundamentada na omissão do ganho de capital que surgiria da alienação das participações societárias necessária para implementação da incorporação de ações⁷¹⁶.

O questionamento pressupõe a análise da natureza e dos efeitos tributários do instituto da incorporação de ações previsto no artigo 252 da Lei das Sociedades Anônimas.

A leitura do citado dispositivo permite depreender que a incorporação de ações é o meio adotado pela Lei das Sociedades Anônimas para a conversão de uma determinada companhia (incorporada) em subsidiária integral de outra companhia (incorporadora). Distingue-se, por consequência, da incorporação “clássica” (regulado pelo artigo 227 da Lei n.º 6.404/76) por conta da manutenção da personalidade jurídica da companhia incorporada (agora subsidiária integral), a qual mantém a titularidade de seu patrimônio e dos direitos e obrigações a ele inerentes – com base no princípio da entidade –, em oposição à automática absorção deste patrimônio pela companhia incorporadora.

A legislação societária expressamente requer que as ações a serem incorporadas sejam avaliadas por peritos e submetidas à aprovação da assembleia geral da companhia incorporadora (§1º do artigo 252 da Lei das Sociedades Anônimas), de forma a quantificar o número e/ou valor das ações a serem entregues pela companhia incorporadora aos titulares das ações incorporadas (§3º do artigo mencionado acima).

Não é incomum que esta avaliação identifique diferença positiva entre o valor histórico do custo de aquisição pelas pessoas físicas e o valor atualizado (ou de mercado) das ações da companhia incorporada, que será utilizado para determinar a relação de troca entre as ações das companhias incorporada e incorporadora e, por consequência, para determinar a quantidade de ações a serem emitidas e entregues por esta última a seus novos acionistas.

É justamente a diferença entre o valor original da participação dos acionistas na companhia incorporada e o valor das ações recebidas da companhia incorporadora em troca desta participação que é objeto de autuações por parte da RFB, sob o fundamento de que haveria um acréscimo ao patrimônio dos acionistas quando do recebimento destas novas ações.

Estes fatos e as implicações tributárias decorrentes foram objeto de análise pelo CARF em quatro ocasiões⁷¹⁷, listadas abaixo em ordem cronológica da decisão terminativa⁷¹⁸:

716. A posição das autoridades fiscais está clara na ementa da Solução de Consulta COSIT n. 224, de 14 de agosto de 2014: “INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA. Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação” (grifamos). O fundamento legal é, de acordo com a solução de consulta, estaria na Lei n. 6.404, de 1976, art. 252, a Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, a Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23 e a Instrução Normativa SRF n. 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

717. Diante da limitação de escopo apresentada na *Introdução*, a análise dos julgamentos está restrita ao IRPF. Não obstante, cumpre destacar que a Segunda Seção do CARF também já proferiu decisão sobre a tributação pelo imposto de renda retido na fonte (“IRRF”) do ganho de capital decorrente de transações que envolviam incorporação de ações realizadas por não-residentes (acórdão n. 2202-

- 1) Acórdão da 2ª Turma da CSRF, n.. 9202-00.662, de abril/2010⁷¹⁹, julgado desfavorável ao contribuinte pelo voto de qualidade;
- 2) Acórdão da 2ª Turma da 2ª Câmara, n.. 2202-002.388, de agosto/2013⁷²⁰, julgado desfavorável ao contribuinte pelo voto de qualidade;
- 3) Acórdão da 2ª Turma da 2ª Câmara, n.. 2202-002.980, de fevereiro/2015, julgado desfavorável ao contribuinte por maioria de votos; e
- 4) Acórdão da 2ª Turma da CSRF, n.. 9202.003.579, de março/2015; julgado favorável ao contribuinte por maioria de votos.

3.3. Decisões desfavoráveis ao contribuinte

Dos acórdãos listados acima, os três primeiros decidiram em desfavor do contribuinte e pela tributação do ganho auferido nas transações levadas a julgamento por concluir, em apertada síntese e em atenção aos critérios metodológicos expostos na *Introdução*, que:

- a) A incorporação de ações representa uma forma de alienação;
- b) Ao realizá-la, o contribuinte transfere ações para outra empresa pelo valor de mercado, a título de subscrição e integralização de capital, aplicando-se ao caso o artigo 23 da Lei n.. 9.249/95;
- c) E, neste mesmo momento, auferir ganho de capital tributável, independentemente da inexistência de qualquer fluxo financeiro.

Os fundamentos destes acórdãos estão em grande medida embasados na doutrina transcrita nos votos dos respectivos Conselheiros Relatores, especialmente nas decisões proferidas nos acórdãos de n.. 9202-00.662 e 2202-002.388.

Colacionam os Conselheiros redatores dos votos condutores destes julgados a doutrina produzida por Egberto Lacerda Teixeira e José Alexandre Tavares Guerreiro⁷²¹ e por Frans Martins⁷²², no sentido de que a incorporação de ações representa, em sua essência, um aumento de capital da companhia incorporadora, que se dá mediante a

003.012, de março/2015). Os fundamentos da decisão – desfavorável ao contribuinte – são os mesmos do julgamento do acórdão n. 2202-002.980, realizado um mês antes, assim como as declarações de voto.

718. Quando os casos mencionados neste relatório foram julgados pela CSRF foram adotados como referência os argumentos apresentados nos votos prolatados no julgamento de última instância.

719. A matéria foi objeto de questionamento judicial por meio de embargos à execução fiscal (Processo n. 5052793-42.2011.4.04.7000). Em setembro de 2015, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu por afastar a tributação em transações que envolvam incorporação de ações. Atualmente, o processo aguarda julgamento de embargos de declaração protocolados em face desta decisão (consulta ao andamento do processo em 03 de janeiro de 2016).

720. A matéria levada à julgamento estava relacionada com o pedido de restituição de IRRF recolhido indevidamente sobre o ganho de capital na venda de ações sujeitas à não incidência de IRPF em virtude do Decreto-Lei n. 1.510/76. Em que pese não estar suficientemente claro que o ganho tributado (que o contribuinte pretender ver restituído) decorre de uma transação de incorporação de ações, a ementa e os fundamentos do julgado abordam diretamente esta matéria.

721. *Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro*, José Bushatsky, Editor, 1979, vol. 2, p. 727.

722. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, Forense, 1975, vol. 3, p. 316.

conferência pelos novos acionistas subscritores das ações da companhia incorporada. Especificamente na seara tributária, mencionam referidos julgados as ponderações de Edmar Oliveira Andrade Filho⁷²³ – as quais, apesar de concluir pela tributação da diferença entre o valor de custo original das ações e o valor pela qual foram subscritas, reconhecem haver *relação de substituição* entre as ações anteriormente detidas e as recebidas em decorrência da incorporação de ações.

À luz destas considerações doutrinárias, conclui o Conselheiro Relator do acórdão da CSRF de n.. 9202-00.662 (p. 8):

“De acordo com a legislação tributária, as operações que importem alienação a qualquer título, de bens e direitos, estão sujeitos a apuração do ganho de capital e, as pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos, pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado e, se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital, nos termos em que dispõe o artigo 3º, §3º, da Lei n. 7.713/88 e o artigo 23, §2º, da Lei nº 9.249/95 (...).”

A análise mais extensa dos impactos tributários do instituto da incorporação de ações somente foi formalizada em voto quando do julgamento do acórdão n.. 2202-002.980, já em 2015. Neste caso, alinhou-se o Conselheiro Relator do voto vencedor à tese esposada por Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Júnior⁷²⁴, para afirmar que a incorporação de ações teria “a natureza de um negócio jurídico típico do gênero alienação”.

Tal posição estaria centrada no fato de que na incorporação de ações há transferência de bens ou direitos de um patrimônio (o dos acionistas das empresas incorporadas) para outro (o da empresa incorporadora) através de um negócio jurídico translativo (a própria incorporação de ações). Essa transferência, realizada com o intuito de aumentar o capital da empresa incorporadora, resultaria necessariamente na existência de uma alienação.

E o intuito dos acionistas detentores das ações da empresa incorporada de aumentar o capital da companhia incorporadora (e, portanto, de alienar suas ações) estaria evidenciado pelo exercício de seu direito de voto ou de retirada quando da assembleia geral necessária para aprovação da incorporação de ações (nos termos do parágrafo 2º do artigo 252 da Lei das Sociedades Anônimas), não sendo admissível, por consequência, o argumento de que careceriam os acionistas originais do exercício da vontade contratual (de alienar). Afirma, então, o Conselheiro Relator do acórdão de n.. 2202-002.980 (p. 12):

“No caso concreto, tendo em vista que a incorporação de ações é uma espécie de alienação, nos termos do art. 3º, §3º, da Lei n.. 7.713, de 1998, sendo a transmissão da propriedade dos ativos onerosa e avaliada em dinheiro. Assim, havendo diferença positiva entre o valor da transmissão e o respectivo custo de aquisição, essa deve ser tributada como ganho de capital”.

Como conclusão deste raciocínio, assevera o Conselheiro Relator que tal ganho seria tributado imediatamente (no momento em que realizada a incorporação de ações),

723. *Imposto de Renda das Empresas*, São Paulo, Ed. Atlas, p. 461/462.

724. *Incorporação de Ações: Natureza Societária e Efeitos Tributários*. RDDT 200, p. 44.

pois *“a partir de quando ele [o acionista detentor das ações da companhia incorporada] se tornar proprietário das ações [da incorporadora], terá disponibilidade jurídica (direito real), além de poder fruir dos valores agregados a elas (disponibilidade econômica)”*.

Com base nestes mesmos fundamentos doutrinários e em argumentos similares aos expostos acima foi proferido voto a favor da tributação pelo Conselheiro Relator do acórdão mais recente julgado pela CSRF (acórdão n.º 9202-003.579, de março de 2015). Porém, a despeito dos argumentos que haviam sido vitoriosos até então, este julgamento terminou por firmar posição contrária à tributação pelo IRPF na incorporação de ações, em inversão aos resultados negativos obtidos pelos contribuintes até então.

3.4. Decisões favoráveis aos contribuintes

Como indicado acima, muito embora a CSRF tenha se posicionado a favor de tributação do ganho de capital na incorporação de ações quando do julgamento do acórdão de n.º 9202-00.662, em abril de 2010 (reformando o julgado proferido em câmara baixa a favor do contribuinte), a mais recente decisão proferida pela CSRF afastou a tributação do IRPF nas operações de incorporação de ações realizadas por pessoas físicas.

Em um breve resumo, esta decisão – e os demais votos contrários à tributação em casos decididos de maneira desfavorável ao contribuinte⁷²⁵ – teria por fundamento as seguintes respostas aos questionamentos deste relatório:

- a)** A incorporação de ações é um instituto com tipificação legal específica, que não importa em alienação, mas em mera substituição patrimonial (sub-rogação);
- b)** Pelas mesmas razões, não se confunde com a subscrição de capital em bens, pois as duas figuras (ambas típicas) não possuem os mesmos elementos legais, não se aplicado ao caso o artigo 23 da Lei n.º 9.249/95;
- c)** Por conta de seu caráter substitutivo, eventual diferença de valor entre as ações trocadas indica somente um ganho potencial, não tributável até a efetiva alienação.

Tais considerações teriam como argumento central o fato de que a tipicidade do instituto da incorporação de ações – e os objetivos aos quais ele se destina – terminaria por afastar qualquer similaridade com a alienação de bens, por não implicar na transferência (ou, ao menos, no exercício por parte dos acionistas da vontade de transferir) de patrimônio a um terceiro, mas sim na substituição deste mesmo patrimônio por meio de sub-rogação.

725. Votos favoráveis já haviam sido emitidos nos primeiros julgamentos dos acórdãos de n.º 106-17.104 e 106-17.015, pela Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ainda em 2008 (cujo resultado foi posteriormente revertido pela CSRF nos acórdãos de n.º 9202-00.662 e 9202-00.663). O julgamento em “câmara baixa” do acórdão n.º 9202-003.579 (de n.º 2202-002.187, em 2013) também apresenta voto favorável ao contribuinte, assim como o acórdão de n.º 2202-002.980, que possui duas declarações de voto pela não incidência do IRPF na incorporação de ações.

Segundo a decisão da CSRF, suportariam este raciocínio a doutrina de Nelson Eizirik⁷²⁶, sob a perspectiva societária, e, do ponto de vista tributário, os argumentos de Alberto Xavier em artigo sobre a natureza e regime tributário da incorporação de ações⁷²⁷.

Além disso, estariam tais ponderações em linha com o Parecer 2014/GJU-2/PFE/PGF/AG, de autoria da d. Procuradora Federal Raquel Passarelli de Souza Toledo de Campos, que atua junto a Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”), segundo o qual, em incorporação de ações, “(...) *não existe alienação de ações pelos acionistas da incorporada, cujas manifestações de vontade estão dirigidas à celebração do negócio social*”⁷²⁸.

Consta do voto vencedor que dirigiu o julgamento favorável ao contribuinte da CSRF no acórdão de n.. 9202-003.579 (p. 54):

“De nossa parte, afirmo sem qualquer receio que a incorporação de ações não se equipara à alienação de bens. Alienar tem como acepção de base a transferência de algo a outrem. O Código Civil de 2002, trata a alienação como forma de perda da propriedade, consoante o artigo 1.275, I, e se concretiza quando há um negócio jurídico bilateral, pelo qual o alienante transfere, a título gratuito ou oneroso, determinado bem ou direito ao alienatário.

Na incorporação de ações ocorre troca, permuta ou, como enuncia a Lei das Sociedades Anônimas, substituição de ações. Esta transação, frise-se, não se dá entre os acionistas da incorporada e a sociedade incorporadora, mas sim entre as duas companhias. Os acionistas da incorporada deliberam sobre a formalização da operação, mas não se exige votação unânime. O sócio que tenha recusado a incorporação, caso não exerça o seu direito de retirada, sofrerá os efeitos da operação societária, passando a ser considerado acionista da incorporadora, de quem receberá novas ações, em substituição àquelas que possuía, cabendo-lhe efetuar as alterações necessárias em sua declaração de bens.

A incorporação tem como um de seus efeitos a transformação da sociedade incorporada em sua subsidiária integral – e não a sua extinção, como ocorre com a incorporação tradicional – da qual a incorporadora passa a ser a única acionista. Ato contínuo, a incorporadora emite ações em seu nome, para substituir aquelas que foram incorporadas, cujo valor pode ser idêntico, inferior ou superior ao valor de custo. Daí o caráter de permuta: o acionista entrega a sua participação societária, e recebe em troca novas ações, agora da empresa incorporadora”.

A inexistência de um ato de alienação terminaria por implicar também na impossibilidade de interpretar a incorporação de ações como subscrição de capital em bens (tributável nos termos do artigo 23 da Lei n.. 9.249/95), na medida em que (i) não há uma efetiva transferência de propriedade entre os *acionistas* da companhia incorporada e a companhia incorporadora e (ii) que determinados requisitos

726. *Incorporação de ações: aspectos polêmicos*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 78-99.

727. *Incorporação de Ações: Natureza Jurídica e Regime Tributário*, in *Sociedade Anônima – 30 Anos da Lei 6.404/76*, coord. Rodrigo Monteiro de Castro e Leandro Santos de Aragão. Quartier Latin, 2007, p. 119.

728. Página 56 do acórdão n. 9202-003.579, de 2015. Segundo o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, redator do voto vencedor, o parecer foi juntado aos autos em conjunto com os memoriais de julgamento.

societários aplicáveis à subscrição de capital em bens não seriam igualmente aplicáveis à incorporação de ações⁷²⁹.

E, até mesmo em um patamar superior a estas ponderações, ressaltam os votos contrários à incidência de IRPF que ainda que as questões referentes à natureza do instituto fossem superadas não haveria ganho de capital tributável quando da realização da incorporação de ações. Entendem os Conselheiros que qualquer ganho identificado nesta transação seria qualificado como “ganho potencial”, não disponível – nos termos do artigo 43 do CTN – até o momento de sua efetiva realização, impossibilitando a tributação pelo IRPF sob pena de afronta ao conceito constitucional de renda, à capacidade contributiva e à legalidade.

Neste sentido são as conclusões de uma das declarações de voto presentes no acórdão de n.. 2202-002.980 (p. 34):

“Como se pode concluir, a PGFN, em seus pareceres, concluiu de maneira irretocável e com clareza ímpar, que não incide tributo nas situações de troca de ativos, seja pela ausência de disponibilidade sobre renda, seja porque referidas operações não tem cunho monetário, na medida em que, nelas, considera-se somente o valor intrínseco da utilidade dos bens permutados (e não o seu preço).

As conclusões dos pareceres da PGFN se aplicam integralmente às operações de incorporações de ações, pois nelas verificamos, tanto a ausência de preço quanto a não manifestação da vontade individual dos acionistas, de forma que podemos considerá-la como uma troca de ativos sem cunho monetário, incapaz de gerar, de per si, acréscimo patrimonial.

O grande acerto dos pareceres da PGFN baseia-se no fato de que, nas operações de trocas de ativos, por não haver um ganho efetivo, qualquer exação imposta acabaria por atingir o patrimônio do contribuinte, o que, claramente fere todos os princípios que balizam a incidência do Imposto de Renda.” (grifamos)

Por conta destes argumentos, concluem os votos favoráveis ao contribuinte por afastar a tributação diante da inexistência de fundamento legal que autorize a exigência de IRPF por ganho de capital na incorporação de ações, tendo em vista a inaplicabilidade do artigo 3º, §3º da Lei n.. 7.713, de 1988, e do artigo 23 da Lei n.. 9.249, de 1995.

729. Consta no voto vencido do Conselheiro Pedro Anan Junior no acórdão n. 2202-002.980 o Parecer PGFN/CAS n. 253/2013, segundo o qual “diferentemente da figura de aumento de capital com subscrição em bens, no caso as ações da companhia controlada, em que se exigiria, de forma individual, a participação de cada acionista dessa sociedade no aumento de capital da controladora, a ‘incorporação de ações’ é compulsória e determinada pela maioria do capital votante de cada uma das companhias”. Ainda sobre a distinção entre a incorporação de ações e a subscrição de capital, as ponderações de Alberto Xavier no artigo transcrito no acórdão da CSRF de n. 9202-003.579 (p. 42), “se a incorporação de ações se fizesse pelo mecanismo da subscrição de capital em bens, isto é, pelo mecanismo de subscrição entre os sócios e a sociedade, o objetivo de constituição de subsidiária integral exigiria, necessariamente, a unanimidade dos sócios da sociedade cujas ações deverão ser incorporadas, de tal modo que bastaria a discordância de um para que a operação se tornasse inviável”.

QUARTO TEMA

4. Tributação do ganho de capital na permuta de bens e direitos por pessoas físicas⁷³⁰

4.1. Contexto

A incidência do IRPF sobre a permuta de bens e direitos é tema bastante controverso no âmbito das turmas julgadoras da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A legislação usualmente em discussão remete ao artigo 117, *caput* e §4º, do RIR/99 (equivalente ao artigo 798 e 799 do RIR/94) e ao artigo 121, inciso II e §§1º e 2º do RIR/99 (equivalente ao artigo 801 do RIR/94), *verbis*:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza). (...)

§4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, **permuta**, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas: (...)

II - a permuta **exclusivamente** de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

§1º Equiparam-se a permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

§2º No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.

A legislação em questão determina a incidência do IRPF sobre o ganho de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (artigo 117, *caput*), inclusive no caso de operações que importem alienação realizada por permuta, dentre outros tipos de negócios jurídicos (artigo 117, §4º).

O artigo 121, por sua vez, traz as operações que estão excluídas da determinação do ganho de capital, dentre as quais está a *permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias* (artigo 121, inciso II). Dispõe a legislação ainda que, no caso de haver permuta com torna, haverá incidência do IRPF apenas sobre o valor da torna (artigo 121, §2º).

Diante do mencionado arcabouço normativo relativo à incidência do ganho de capital sobre permuta, a partir da identificação dos bens ou direitos que foram objeto da permuta, assim como eventual existência de torna em espécie, foram delineadas três grandes discussões que se apresentaram de forma reiterada nos casos analisados, a

730. Contribuição de Karem Jureidini Dias.

saber: (i) se a neutralidade tributária (não incidência/isenção do IRPF sobre ganho de capital) estaria restrita ao caso de permuta de unidades imobiliárias; (ii) a qualificação do negócio jurídico como permuta (e sua “equiparação” à alienação para fins da apuração do ganho de capital); e (iii) a base de cálculo do IRPF sobre as operações de permuta. Para fins de análise da jurisprudência selecionada, foram elaborados quatro grupos de questões:

- 1) Quais os objetos permutados? Houve torna em dinheiro?⁷³¹
- 2) A neutralidade tributária das operações de permuta estaria restrita à permuta de unidades imobiliárias?
- 3) Havia diferença de valor entre os objetos permutados? Caso positivo, tal diferença foi considerada para (des)qualificação da transação como permuta?
- 4) Qual a base de cálculo adotada para tributação do ganho de capital identificado na transação?

Cumprе destacar que na pesquisa ao sítio do CARF feita no início dos trabalhos, indicamos o período compreendido entre janeiro de 2003 a novembro de 2015 e as palavras “permuta” e “irpf”, sendo que o resultado indicava 51 acórdãos. Como os fatos tratados em parte dos acórdãos não envolveu especificamente o tema analisado, optamos por selecionar, dentre esses acórdãos, aqueles que entendemos eram integralmente aplicáveis ao tema pesquisado. Assim, todos os acórdãos considerados estão referenciados no relatório, conforme planilha abaixo:

Acórdão	Parte	Câmara / Turma	Data da Sessão	Resultado
2802003.323	Ivanise Machado Crescencio	2ª TURMA ESPECIAL	10/03/2015	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.
2.201.002.232	Luciana do Carmo Faria Moretti	2ª CA / 1ª TU	17/09/2013	Por maioria, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

731. Essa questão não será expressamente tratada no presente artigo, embora as informações a ela relacionadas estejam disponíveis na tabela de casos elaborada, porquanto serviu apenas de orientação para a identificação dos casos e suporte para a análise dos demais quesitos.

2.102.001.909	Walfrido Silvino dos Mares Guia Neto	1ª CA / 2ª TU	16/04/2012	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.
210.101.366	Wilson Geraldo Veloso Filho	1ª CA / 1ª TU	01/12/2011	Por maioria, dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.
920.201.819	Geraldo Magela Martins	CSRF / 2ª TU	25/10/2011	Por maioria, negar provimento ao Recurso Especial da PGFN. De acordo com entendimento da Câmara Baixa, adotado no voto proferido pela Câmara Superior, transações de permuta não geram acréscimo patrimonial por natureza, e, portanto, a não incidência do ganho de capital não poderia estar restrita às operações entre imóveis mediante escritura pública de permuta.
220.200.306	Heloisa do Carmo Faria Ribeiro	2ª ca / 2ª TU	29/10/2009	Por unanimidade dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Permuta entre ações não está abrangida pela legislação.
280.200.146	Frederico Berenstein Grinspun	2ª TURMA ESPECIAL	21/09/2009	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte (para redução do ganho de capital).

110.200.020	Empreendimentos Imobiliários Martinello Ltda.	1ª CA / 2ª TU	26/08/2009	Por maioria, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte; a decisão é desfavorável, pois não aceitou a equiparação de dação em pagamento de unidades imobiliárias com permuta (questões formais).
340.200.154	Everaldo Medeiros	4ª CA / 2ª TU	02/06/2009	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.
10.196.856	Pronor Participações S/A	1ª CA / 1ª CC	13/08/2008	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Venda de ações em tesouraria (operação isenta de tributação), com posterior permuta dessas ações com outra de posse da própria alienante (cuja alienação seria tributada), traduz verdadeira alienação da segunda participação societária e, não, alienação das ações em tesouraria com posterior permuta destas com aquela.
10.249.187	Maria das Graças Lima da Silva	2ª CA / 1ª CC	06/08/2008	Por voto de qualidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para excluir parte do valor do Ganho de Capital.

10.423.374	Eugênio José Mallmann	4ª CA / 1º CC	06/08/2008	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Discussão foi sobre o valor do imóvel cedido,
10.616.964	Braulino Basílio de Maia Filho	6ª CA / 1º CC	26/06/2008	Por maioria, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.
10.248.803	Lourdes Coelho Barbosa	2ª CA / 1º CC	07/11/2007	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Discussão foi sobre o valor do imóvel cedido, já que havia usufruto.
10.248.711	Cezira de Oliveira Faria	2ª CA / 1º CC	09/08/2007	Por maioria, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Tratou-se de permuta de participação societária por participação societária.
10.322.974	Plansul Planejamento e Consultoria Ltda.	3ª CA / 1º CC	25/04/2007	Por maioria, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte. A decisão é desfavorável pois considera que o valor da coisa não é mais relevante do que o valor da torna (dinheiro).

10.808.358	Avi Engenharia e Comércio Ltda.	8ª CA / 1ª CC	07/12/2006	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Ofício da PGFN.
10.195.868	Kernel Participações Ltda.	1ª CA / 1ª CC	09/11/2006	Por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. "Permuta" de participação societária por dinheiro, traduz verdadeira alienação de participação societária e não permuta.
10.247.844	Geraldo Magela Martins	2ª CA / 1ª CC	17/08/2006	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Obs. Não identificado se por unanimidade ou se por maioria, pois há menção a conselheiros vencidos
10.247.681	Helena do Carmo Faria Thomaz	2ª CA / 1ª CC	22/06/2006	Por maioria, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Não é analisada a torna.

10.421.317	Ronald de Vasco Junior	4ª CA / 1ª CC	25/01/2006	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Ausência de escritura pública.
10.808.472	KSK Construtora e Incorporadora Ltda.	8ª CA / 1ª CC	12/09/2005	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Os contratos celebrados pela recorrente são de compra e venda, não cabendo a tese de permuta com torna. O artigo 5º, I da INSRF 93/97 assim determina.
10.614.831	João de Lima Geo	6ª CA / 1ª CC	10/08/2005	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.
10.246.788	Nilson Nicolau dos Santos	6ª CA / 1ª CC	19/05/2005	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Permuta de bem móvel (lancha) por imóvel.

10.614.175	Adelar Rosin	6ª CA / 1º CC	15/09/2004	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Não houve discussão a respeito da caracterização da operação como permuta.
10.707.705	Aldeia Empreendimentos Imobiliários Ltda.	7ª CA / 1º CC	07/07/2004	Por unanimidade, deram provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Permuta de unidade imobiliária sem torna não é tributável.
10.321.488	Núcleo Empreendimentos Imobiliários Ltda.	3ª CA / 1º CC	09/01/2004	Por unanimidade, deram provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte; entretanto, ainda assim a decisão foi desfavorável pois o que foi predominante na operação foi o dinheiro e não o bem permutado.
10.419.262	Selvino Mocellin	4ª CA / 1º CC	18/03/2003	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. A operação não foi caracterizada como permuta, mas sim como dação em pagamento por inadimplemento de contrato de compra e venda.

10.613.158	Raul Levino de Medeiros Filho	6ª CA / 1ª CC	29/01/2003	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Permuta sem torna não enseja a tributação. Valor de aquisição do bem tributável igual o valor do bem permutado.
10.419.171	Maria Beatriz Soares Barreto Gehrmann	4ª CA / 1ª CC	28/01/2003	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Resposta a pergunta não foi identificada.
10.418.468	Walid Mohamed Hammoud	4ª CA / 1ª CC	05/12/2001	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Permuta sem torna, não é tributável.
10.244.975	Adalberto Mansano	2ª CA / 1ª CC	21/08/2001	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Participação societária (quotas) por imóvel. Não houve torna em dinheiro. A venda de participações societárias com pagamento em imóveis não caracteriza permuta de bens isenta de tributação, devendo o ganho de capital ser oferecido à tributação.

10.418.058	Maria Beatriz Soares Barreto Gehrmann	4ª CA / 1ª CC	19/06/2001	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Resposta a pergunta não foi identificada.
10.611.381	Norma Pereira dos Santos	6ª CA / 1ª CC	12/07/2000	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. A operação foi descaracterizada como permuta, pois o valor da torna era superior ao do imóvel.
10.611.382	Eduardo dos Santos	6ª CA / 1ª CC	12/07/2000	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. A operação foi descaracterizada como permuta, pois o valor da torna era superior ao do imóvel.
10.611.157	Armando de Queiroz Monteiro Filho	6ª CA / 1ª CC	23/02/2000	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. A operação foi caracterizada como compra e venda e não como permuta, visto que não se seguiu a confissão de dívida, nem tampouco a escritura pública de dação em pagamento.

10.416.329	Edson Lobão Filho	4ª CA / 1º CC	02/06/1998	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. A operação foi caracterizada como compra e venda.
10.240.751	Doacir Balbinot	2ª CA / 1º CC	20/09/1996	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.

4.2. Neutralidade da permuta de bens não imobiliários

Quanto ao primeiro tema, foram identificados seis casos que apontam que a neutralidade tributária está restrita à permuta de unidades imobiliárias⁷³². De outro lado, verificaram-se oito casos no sentido de que a neutralidade tributária não está restrita à permuta de unidades imobiliárias. O argumento utilizado, conforme extraído do acórdão n. 9202-01.819, de 25/10/2011, é no sentido de que na *“operação de permuta não há acréscimo patrimonial do contribuinte; logo, a não incidência do ganho de capital não poderia ser restrita às operações entre imóveis mediante escritura pública de permuta”*. Após referida decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, as demais decisões do CARF proferidas (a partir de 2011) seguiram esse entendimento⁷³³.

Contudo, vale esclarecer que, nos casos em que se proferiu entendimento no sentido de que a neutralidade tributária não se limita à permuta de unidades imobiliárias, não necessariamente houve cancelamento do Auto de Infração de IRPF, especialmente em razão da existência de torna⁷³⁴, ainda que não expressamente paga em espécie.

732. Trata-se dos acórdãos 2202-00.306 (sessão de 29/10/2009), 102-49.187 (sessão de 06/08/2008), 102-48.803 (sessão de 07/11/2007), 104-21.317 (sessão de 25/01/2006), 102-46.788 (sessão de 19/05/2005) e 10244.975 (sessão de 21/08/2001).

733. Conforme Acórdão 2101-01.366 (sessão de 01/12/2011).

734. Conforme Acórdãos 2201-002.232 (sessão de 17/09/2013), 2102-001.909 (sessão de 16/04/2012)

4.3. Diferença de valores entre bens permutados e qualificação da operação

No tocante à qualificação do negócio jurídico como permuta (e sua “equiparação” à alienação para fins da apuração do ganho de capital), a questão que se coloca refere-se à existência de diferença de valor entre os bens/direitos permutados e seu impacto na qualificação da operação como permuta. Ao que consta da maior parte dos acórdãos, a diferença entre preços não é determinante para descaracterizar *per se* a operação de permuta. A tabela abaixo objetiva apresentar, justamente, os casos em que houve permuta de bens com diferença de valores, esclarecendo em quais deles referida diferença foi determinante para descaracterizar a natureza de permuta da operação ou se foi considerada apenas como base de cálculo do ganho de capital. A primeira parte da tabela apresenta casos em que a diferença de valores entre os objetos tributados não foi suficiente para descaracterizar a natureza da permuta, esclarecendo se a permuta é entre imóveis ou entre bens móveis:

<i>Acórdão</i>	<i>Data da Sessão</i>	<i>Resultado</i>	<i>Objeto da permuta e eventual torna</i>	<i>Havia diferença de valor entre os objetos permutados? Caso positivo, tal diferença foi considerada para (des)qualificação da transação como permuta?</i>
2802-003.323	10/03/2015	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte para corrigir a inexatidão da apuração do ganho de capital para que conste o valor da alienação de R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e cálculo para operação de permuta com torna.	Permuta de bens imóveis, com torna.	Sim. A diferença não descaracteriza a permuta, mas define o ganho de capital.
2201-02.232	17/09/2013	Por maioria, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de participações societárias.	Sim. Considerou-se que houve torna em razão da cessão ao permutante de crédito que as empresas (cuja participação foi objeto de permuta) possuíam com terceiro.
9202-01.819	25/10/2011	Por maioria, negar provimento ao Recurso Especial da PGFN.	Permuta de participação societária e imóvel, com torna.	Sim. No entanto, afirmou-se que o valor atribuído ao bem permutado é irrelevante à medida que não há incidência de ganho de capital sobre esta parcela do negócio (ou seja, sobre a parcela que não é referente à torna em dinheiro).
2802-00.146	21/09/2009	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte (para redução do ganho de capital).	Permuta de participações societárias, com torna.	Sim. Não descaracterizou a permuta justamente porque houve torna em dinheiro.
3402-00.154	02/06/2009	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de terrenos e unidades a construir.	Sim. A suposta diferença de valores foi irrelevante.
102-49.187	06/08/2008	Por voto de qualidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de imóveis com torna.	Sim. Mas a diferença não descaracterizou a permuta.

104-23.374	06/08/2008	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de terrenos e unidades a construir.	Sim. A suposta diferença de valores foi irrelevante.
102-48.803	07/11/2007	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de imóveis com torna.	Sim. A torna não descaracteriza a permuta, mas define o ganho de capital.
102-47.844	17/08/2006	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de participação societária e imóvel com torna.	Sim. No entanto, afirmou-se que o valor atribuído ao bem permutado é irrelevante à medida que não há incidência de ganho de capital sobre esta parcela do negócio (ou seja, sobre a parcela que não é referente à torna em dinheiro).
106-14.831	10/08/2005	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de unidades imobiliárias com torna.	Sim. Houve torna em dinheiro, que gerou a tributação do ganho de capital.
102-46.788	19/05/2005	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de bem móvel por bem imóvel.	Sim. A diferença não descaracteriza a permuta, mas define o ganho de capital.

A análise da tabela acima evidencia que, mesmo nos casos em que se manteve a qualificação da operação como permuta, a existência de diferença de valores entre bens permutados serviu para fundamentar a tributação do ganho de capital, se o caso, identificando-se ali espécie de torna – o que será analisado no quesito avaliado no tópico 5.4.

Passamos, agora, a apresentar os acórdãos que decidiram pela desqualificação da operação enquanto permuta. Por se tratar de situações peculiares, tendo, como único ponto em comum, a diferença de valores entre os bens supostamente permutados, apresentamos a relação dos acórdãos e, resumidamente, o motivo para a desqualificação da operação enquanto permuta.

<i>Acórdão</i>	<i>Data da Sessão</i>	<i>Resultado</i>	<i>Objeto da permuta e eventual torna</i>	<i>Havia diferença de valor entre os objetos permutados? Caso positivo, tal diferença foi considerada para (des)qualificação da transação como permuta?</i>
2102-001.909	16/04/2012	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Provimento parcial para redução da multa qualificada.	Permuta de participações societárias.	Sim. Considerou-se que uma permuta entre as ações de determinada empresa com quotas de outra, esta constituída imediatamente antes do negócio jurídico, e com integralização das quotas dela em dinheiro, valor este que deveria ser utilizado para pagar o preço, não pode ser encarada como uma permuta típica, pois aqui houve o envolvimento de dinheiro em espécie, havendo iniludivelmente a ocorrência de ganho de capital, a justificar a incidência do imposto de renda sobre tal ganho. Da leitura, entendemos que a operação de permuta foi descaracterizada.

2202-00.306	29/10/2009	Por unanimidade dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de participações societárias sem torna	Sim, especialmente em razão da cessão de créditos ocorrida na operação.
103-22.974	25/04/2007	Por maioria, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte; a decisão é desfavorável pois considera que o valor da coisa não é mais relevante do que o valor da torna (dinheiro).	Imóveis	Sim, para que fique caracterizado o contrato de permuta com pagamento de torna, em vez de compra e venda, faz-se necessário que a coisa seja o objeto predominante do contrato e não o montante em dinheiro
104-21.317	25/01/2006	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de terreno com unidades a construir.	Sim. Não informado.
108-08.472	12/09/2005	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Não caracterizada como permuta	"Os contratos celebrados pela recorrente são de compra e venda, não cabendo a tese de permuta com torna. O artigo 5º, I da INSRF 93/97 assim determina."
106-14.175	15/09/2004	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de bens móveis com torna.	Sim, havia diferença, paga em dinheiro. Não houve discussão a respeito da caracterização da operação como permuta.
104-19.262	18/03/2003	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de imóveis.	Sim, havia diferença. A operação não foi caracterizada como permuta, mas sim como dação em pagamento por inadimplemento de contrato de compra e venda.
106-11.382	12/07/2000	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de imóveis com torna.	Sim, havia diferença, paga em dinheiro. A operação foi descaracterizada como permuta, pois o valor da torna era superior ao do imóvel.
106-11.381	12/07/2000	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de imóveis com torna.	Sim, havia diferença, paga em dinheiro. A operação foi descaracterizada como permuta, pois o valor da torna era superior ao do imóvel.
106-11.157	23/02/2000	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Permuta de imóveis com torna.	Sim, havia diferença. A operação foi caracterizada como compra e venda e não como permuta, visto que não se seguiu a confissão de dívida, nem tampouco a escritura pública de dação em pagamento.
104-16.329	02/06/1998	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	Imóveis, sem torna.	Não havia diferença. A operação foi caracterizada como compra e venda.

4.4. Base de cálculo para tributação do ganho de capital identificado na transação

Quanto à apuração do ganho de capital nas operações de permuta, o Decreto n. 3.000/99 estabelece os seguintes critérios:

Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137.

Parágrafo único. No caso de permuta com recebimento de torna em dinheiro, o ganho de capital será obtido da seguinte forma:

I - o valor da torna será adicionado ao custo do imóvel dado em permuta;

II - será efetuada a divisão do valor da torna pelo valor apurado na forma do inciso anterior, e o resultado obtido será multiplicado por cem;

III - o ganho de capital será obtido aplicando-se o percentual encontrado, conforme inciso II, sobre o valor da torna.

Art. 123. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação, nos termos do §4º do art. 117;

II - o valor de mercado nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de alienações efetuadas a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada em países com tributação favorecida (art. 245), o valor de alienação será apurado em conformidade com o art. 240 (Lei n. 9.430, de 1996, arts. 19 e 24). (...)

§3º Na permuta, com recebimento de torna em dinheiro, será considerado valor de alienação somente o da torna recebida ou a receber.

Nessa linha, a maior parte dos acórdãos avaliados identifica na torna paga em espécie o montante apurado de ganho de capital a ser tributado, como demonstra a tabela abaixo arrolada:

Acórdão	Data da Sessão	Resultado	Qual a base de cálculo adotada para tributação do ganho de capital identificado na transação?
2802-003.323	10/03/2015	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, o recurso voluntário para corrigir a inexatidão da apuração do ganho de capital para que conste o valor da alienação de R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) e cálculo para operação de permuta com torna.	A base de cálculo da operação de permuta está restrita à torna recebida em espécie.
9202-01.819	25/10/2011	Por maioria, negar provimento ao Recurso Especial da PGFN.	A base de cálculo da operação de permuta está restrita à torna recebida em espécie.
102-47.844	17/08/2006	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	A base de cálculo da operação de permuta está restrita à torna recebida em espécie.
106-14.831	10/08/2005	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	A base de cálculo da operação de permuta está restrita à torna recebida em espécie.
106-14.175	15/09/2004	Por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	A base de cálculo correspondeu à diferença positiva entre o valor de aquisição e o valor de

Acórdão	Data da Sessão	Resultado	Qual a base de cálculo adotada para tributação do ganho de capital identificado na transação?
			alienação do bem.
102-40.751	20/09/1996	Por unanimidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte.	A autuação foi cancelada nessa parte. A base de cálculo da operação de permuta está restrita à torna recebida em espécie.

Outros acórdãos, por sua vez, avaliaram a questão da apuração do ganho de capital sob aspectos particulares do caso, especialmente em relação à capitalização de lucros acumulados ou à identificação de torna não paga em espécie.

No primeiro grupo – capitalização de lucros acumulados –, até mesmo em decorrência do artigo 130, §2º, inciso I⁷³⁵ do Decreto n. 3.000/1999, fixou-se em zero o custo de aquisição de participação societária decorrente da capitalização de lucros apurados até 31/12/1995. Nesse sentido, vide acórdãos n. 2201-002.232 (sessão de 17/09/2013) e 2202-00.306 (sessão de 29/10/2009).

No segundo grupo, os acórdãos determinaram a tributação, como ganho de capital, ao menos da torna não paga em espécie. Tratando-se de situações peculiares, seguimos com breve relato individualizado.

O acórdão n. 102-46.788 (sessão de 19/05/2005), que avaliou a permuta de bem móvel (lancha) por imóvel, considerou que a diferença entre os respectivos valores de mercado, embora não tenha descaracterizado a permuta em si, ensejou a apuração do ganho de capital, consistente na diferença entre tais valores.

Outra hipótese se apresenta no acórdão n. 106-16.964 (sessão de 26/06/2008), o qual estabeleceu, desde logo, as seguintes premissas; (i) tudo que pode ser objeto de compra e venda pode ser, também, objeto de permuta, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor; (ii) é possível permutar uma coisa móvel por imóvel; (iii) ao contrato de permuta deve ser dado o mesmo tratamento atribuído à permuta de unidades imobiliárias, somente sendo possível apurar ganho de capital se houver torna; e (iv) ainda que não haja torna, haverá ganho de capital caso o permutante ative em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por valor maior que aquele dado em permuta. Após tecidas essas premissas, constantes inclusive da ementa do referido acórdão, a decisão acaba por manter o lançamento relativo à alienação de imóvel rural com benfeitorias. Restou estabelecido que, no caso de imóvel rural com benfeitorias, apenas o valor da alienação da terra nua será utilizado para a apuração de ganho de capital; sendo que o valor das benfeitorias deverá ser tributado como resultado da atividade rural, desde que comprovado por documentação hábil e idônea. No caso, considerando que o Recorrente não conseguiu comprovar os custos das benfeitorias, tampouco o valor dos investimentos realizados no imóvel rural, foi confirmado o trabalho da autoridade fiscal, que considerou não

735. **Artigo 130.** (...). **§2º** O custo é considerado igual a zero (Lei n. 7.713, de 1988, art. 16, §4º): I - no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988, e nos anos de 1994 e 1995.

apenas o valor da terra nua, mas de todo o valor da alienação para o cálculo do ganho de capital.

Por fim, identificamos, também, caso em que, a despeito de tratado pelo contribuinte como permuta de ações, houve a requalificação da situação jurídica apresentada. Trata-se do acórdão n. 2102-001.909 (sessão de 16/04/2012), em que se apresentou uma permuta entre as ações de determinada empresa com quotas de outra, esta constituída imediatamente antes do negócio jurídico, e com integralização das quotas dela em dinheiro, valor este que deveria ser utilizado para pagar o preço. A decisão não entendeu comprovada uma permuta típica, havendo a ocorrência de ganho de capital a justificar a incidência do imposto de renda.

QUINTO TEMA

5. Tributação do ganho de capital auferido por não residentes⁷³⁶

5.1. Contexto

A incidência do Imposto de Renda (IR) sobre o ganho de capital auferido por não residentes encontra-se, atualmente, disciplinada pelo artigo 26 da Lei n. 10.833/2003 que, além de definir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, estabelece a mera fonte de produção (independentemente da fonte de pagamento, inclusive) como elemento de conexão com base no qual incidirá o imposto brasileiro sobre o ganho de capital auferido na hipótese:

Artigo 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.

Com relação ao dispositivo, duas questões têm sido suscitadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a saber:

- 1) a aplicação do dispositivo ainda que o objeto da alienação seja participação em sociedade estrangeira cujos ativos compõem-se de bens localizados no Brasil ou participações em sociedades aqui constituídas; e
- 2) a definição da responsabilidade pelo recolhimento e retenção do imposto.

Para tanto, foram selecionados acórdãos que trataram da matéria de fundo, os quais se submeteram à análise a partir dos seguintes quesitos:

- *Quanto ao objeto da transação:*
 - a. O objeto negociado nos contratos foi a participação societária na empresa brasileira?

736. Contribuição de José Carlos da Matta Rivitti.

- b. Outros indícios/provas foram levantados pela fiscalização e considerados no julgamento para identificação do objeto negociado?
- c. A empresa adquirente estava localizada no Brasil ou a transação foi plenamente realizada por intermédio de empresas localizadas no exterior (neste último caso, com ou sem representação no Brasil por procurador habilitado)?
- *Quanto à estrutura da transação:*
 - a. A empresa adquirida no exterior (controladora da empresa brasileira) foi mantida na estrutura societária após a aquisição e/ou possuía algum outro fundamento econômico para sua criação/existência?
 - b. A preponderância de ativos brasileiros no patrimônio da sociedade estrangeira é suficiente para ensejar a tributação no Brasil?
- *Houve alegação/reconhecimento de simulação na operação praticada pelo contribuinte?*
- *A qual sujeito passivo foi atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto?*

Tabelados os acórdãos a partir dos critérios elencados acima, foi possível mapear a jurisprudência do CARF quanto àqueles dois aspectos de maior debate que tem surgido no tocante à matéria apreciada.

5.2. Alienação de sociedade estrangeira cujos ativos são bens ou direitos localizados no Brasil

A alienação de sociedade estrangeira, independente dos bens e direitos que compõem seu ativo, a princípio, não se enquadraria na hipótese do artigo 26 da Lei n. 10.833/2003, mencionado acima, cujo âmbito de aplicação consiste em “*alienar bens localizados no Brasil*”. Contudo, o CARF tem sido compelido a se manifestar quanto à alegada existência de simulação em operações que contemplam acusação de interposição de sociedade estrangeira entre o alienante no exterior e os ativos localizados no Brasil. Nesse sentido, vejamos as decisões abaixo ementadas:

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS SITUADOS NO BRASIL. SOCIEDADE ALIENANTE NO EXTERIOR. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS. (...) Devem ser desconsideradas as interposições de empresas no exterior, por meio de conduta planejada, para simular uma situação diferente da real alienação, sendo o ganho de capital apurado no momento em que a compra e venda foi definitivamente constituída. (Acórdão 2201-002.666, Sessão de 10/02/2015).

IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. (Acórdão 2202-00.346, Sessão de 02/12/2009).

No primeiro caso, mais recente, foram elencadas como indícios da simulação as seguintes circunstâncias:

- (i) a constituição das *holdings* estrangeiras deu-se no curso das negociações, após a celebração do contrato de compra e venda;
- (ii) o objeto do contrato de compra e venda refere-se à alienação da empresa operacional, localizada no Brasil;
- (iii) as *holdings* estrangeiras tiveram curta duração, tendo sido constituídas a menos de dois meses da transferência à compradora e liquidadas depois de pouco mais de quinze dias.

No segundo caso, embora o auto de infração tenha sido cancelado por erro na sujeição passiva, reconheceu-se a simulação em razão fato de que *“vontade real foi a aquisição da empresa brasileira, sem o pagamento do imposto de renda devido a título de ganho de capital e, a vontade declarada, uma aparente aquisição de empresa estrangeira”*, circunstância que se entendeu agravada pelo fato de que a referida sociedade brasileira era detentora de licença de exploração de jazida mineral no Brasil.

Foram analisados os seguintes casos, sendo que alguns não se mostraram relevantes para a definição do tema proposto:

Tratamento do ganho de capital de não-residente					
Acórdão	Parte	Câmara / Turma	Data da Sessão	Houve reconhecimento de simulação na operação praticada pelo contribuinte?	Resultado
2201-002.666	Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.	2ª CA / 1ª TU	10/02/2015	Sim, em decisão pelo voto de qualidade.	Por voto de qualidade, negaram provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte. Inclusive mantendo a multa qualificada. A qualidade é em relação a multa. Considerou-se simulação.

Tratamento do ganho de capital de não-residente					
Acórdão	Parte	Câmara / Turma	Data da Sessão	Houve reconhecimento de simulação na operação praticada pelo contribuinte?	Resultado
2202-00.346	Tijuca Sociedade de Mineração Tijuca Ltda.	2ª CA / 2ª TU	02/12/2009	Sim, em decisão por unanimidade.	Por unanimidade de votos, deram provimento ao recurso. Acusação de simulação, com decisão entendendo que se tratou de alienação de bens pertencentes a pessoa física domiciliada no país: sujeito passivo é o alienante e não o adquirente. Auto de infração cancelado por erro na sujeição passiva.
104-22.281	Banco ABN AMRO Real S.A	4ª CA / 1º CC	28/03/2007	N/A	Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.
CSRF/04-00.174	Modelo Investimentos (Brasil) S.A	CSRF / 4ª TU	13/12/2005	N/A	Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.
106-13.552	Modelo Investimentos (Brasil) S.A.	6ª CA / 1º CC	15/10/2003	N/A	Por maioria, dar provimento para reduzir multa para 75%.

5.3. Responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto

O debate acerca da responsabilidade instaurou-se na jurisprudência do CARF em razão da ambiguidade do artigo 26 da Lei n. 10.833/2003. De um lado, tem-se a interpretação no sentido de que a responsabilidade cabe ao alienante ou seu procurador, uma vez que o primeiro é o próprio contribuinte e, principalmente, o

segundo possui relação com o fato gerador, na medida em que é representante do contribuinte, atendendo-se à exigência do artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Contudo, por se referir à “retenção na fonte”, há também a interpretação de que a responsabilidade cabe à fonte pagadora dos rendimentos, isto é, ao adquirente ou seu procurador – o que pareceria mais coerente com a própria redação do dispositivo. Ocorre que, em contrapartida, tal interpretação significaria a atribuição de responsabilidade a terceiro sem relação com o fato gerador (especialmente o procurador do adquirente) e traria, igualmente, dificuldades quanto à apuração do ganho em si, pois dependeria de informações acerca relacionadas à aquisição do bem que, via de regra, não estão disponíveis aos adquirentes.

Mais recentemente, tem prevalecido o entendimento de que o responsável é o adquirente ou seu procurador, como se verifica dos casos abaixo tabelados:

Acórdão	Parte	Sessão de julgamento	A qual sujeito passivo foi atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto?
2202-003.012	BM&F Bovespa S.A	10/03/2015	Entretanto quando do fato gerador 08/05/2008, não tenho dúvidas, de que a responsabilidade seria do adquirente, no caso concreto da BM&F Bovespa. (...) É fácil perceber que o adquirente de bem ou direito localizado no Brasil, pertencente a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, além de pagar o preço e de tomar todos os cuidados próprios da aquisição, deve apurar corretamente e recolher o imposto incidente sobre o ganho auferido pelo alienante, descontando do valor da transação o pago a título de IRPF sobre Ganhos de Capital.
2201-002.666	Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.	10/02/2015	É responsabilidade do adquirente, na condição de responsável tributário, a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre o ganho de capital de residentes ou domiciliados no exterior na alienação de bens situados no Brasil.
102-49.101	Replecta Participações Ltda.	29/05/2008	Compete à fonte pagadora reter e recolher o imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.
2202-00.346	Tijuca Sociedade de Mineração Tijuca Ltda.	02/12/2009	O acórdão entendeu que o sujeito passivo deveriam ter sido os sócios da empresa alienada, ou seja, os alienantes; e não o adquirente (que foi a autuada). Por isso, o provimento ao Recurso Voluntário se deu em razão de erro na sujeição passiva.
104-22.281	Banco ABN AMRO Real S.A	28/03/2007	O ganho de capital apurado pelo residente e domiciliado no exterior está sujeito à tributação definitiva e o responsável pelo recolhimento do imposto é o alienante ou o seu procurador.

Isso se deve ao fato de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9202-002.703), em 10/06/2013, delineou entendimento no sentido de que, até a edição da

Lei n. 10.833/2003, a responsabilidade era do alienante (contribuinte do imposto), situação que se modificou com o novo diploma legal, cujo artigo 26 teria atribuído tal responsabilidade expressamente ao adquirente.

6. Conclusões

A pesquisa empírica apresentada nos permite auferir as seguintes conclusões:

1ª conclusão (“pejotização”): No que tange ao tema que usualmente se denomina “pejotização”, envolvendo a determinação do sujeito passivo do Imposto sobre a Renda nos casos de prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoas jurídicas, o que é objeto de frequente litígio entre fisco e contribuintes, foram analisados doze casos. Destes, dois cancelaram o lançamento, mantendo a tributação na pessoa jurídica, um por unanimidade (Acórdão n. 2102-01.847) e outro por maioria (Acórdão n. 2101-002.051). Em dez casos, manteve-se o lançamento na pessoa física, sendo sete por qualidade, um por maioria e dois por unanimidade. Em vários casos houve a apreciação da aplicação, se retroativa ou não, do artigo 129 da Lei n. 11.196/2005, sendo que um dos fundamentos para a manutenção da tributação na pessoa física consiste na irretroatividade da referida norma, que teria criado regime jurídico novo. Importa também noticiar que, em todos os casos analisados nos quais foi mantida a tributação na pessoa física, com exceção de um (em que não foi suscitada a compensação), o recurso foi parcialmente provido para possibilitar a compensação no cálculo dos tributos a pagar pela pessoa física dos tributos pagos pela pessoa jurídica. Em uma grande quantidade dos casos analisados a imputação dos pagamentos efetuados pela pessoa jurídica foi autorizada por unanimidade – em determinados casos não foi possível identificar se a votação favorável se deu por maioria ou unanimidade em razão da problemática de decisões envolvendo duas variáveis, como no presente caso.

2ª conclusão (decadência na apuração de ganho de capital – alienação a prazo): Quanto à determinação do momento da ocorrência do fato gerador nas alienações a prazo por pessoa física para fins de contagem do prazo decadencial, as decisões oscilaram entre considerar o termo inicial da decadência como a data da formalização do negócio jurídico ou do efetivo pagamento/recebimento. A título ilustrativo, no Acórdão n. 9202-02.014, da sessão de 20/03/2012, decidiu-se que o fato gerador, para fins de contagem da decadência, ocorreria com a formalização do negócio jurídico e não com o efetivo pagamento/recebimento das parcelas. Contudo, a análise de acórdãos mais recentes, a exemplo dos Acórdãos n. 2201-002.264, julgado na sessão de 15/10/2013 e n. 2101-002.674, julgado na sessão de 21/01/2015, aponta para uma mudança de entendimento, no sentido de que a ocorrência do fato gerador se daria apenas quando ocorrido o efetivo acréscimo patrimonial, devendo ser contado o prazo de decadência a partir da existência de cada disponibilidade econômica, ou seja, do pagamento de cada uma das parcelas.

3ª conclusão (incorporação de ações): A questão principal examinada – se a operação de incorporação de ações gera ou não ganho tributável imediatamente para a pessoa física titular das ações objeto da incorporação – referiu-se à análise de quatro acórdãos, sendo a pesquisa exaustiva para o período compreendido até 2015. A partir da análise desses acórdãos, verificou-se que três casos foram contrários ao

contribuinte, entendendo que a incorporação de ações constitui uma forma de alienação das ações em sentido amplo (Acórdãos n. 9202-00.662, sessão de 12/04/2010; n. 2202-002.388, sessão de 13/08/2013; e n. 2202-002.980, sessão de 10/02/2015). Contudo, a posição mais recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por apertada maioria, presente no Acórdão n. 9202-003.579, sessão de 03/03/2015, concluiu pelo em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional por entender que na incorporação de ações ocorre mera substituição patrimonial, especialmente diante da inocorrência do elemento volitivo dos acionistas da sociedade cujas ações foram incorporadas.

4ª conclusão (ganho de capital na operação de permuta): No que tange à tributação do ganho de capital na operação de permuta de bens e direitos por pessoas físicas, identificamos, no período pesquisado, significativa controvérsia no âmbito das turmas julgadoras da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A CSRF, no acórdão n. 9202-01.819, de 25/10/2011, decidiu no sentido de que a neutralidade tributária não se restringe a permuta de unidades imobiliárias, pois nas operações de permuta não se verificaria acréscimo patrimonial. Nos casos em que a diferença de valores (torna) dos bens ou direitos permutados não foi suficiente para descaracterizar a natureza da transação como permuta, apenas a torna fundamentou a tributação do ganho de capital. Já a desqualificação da operação enquanto permuta possui razões próprias e específicas, que depende da análise do caso concreto – a exemplo da caracterização de dação em pagamento por inadimplemento em contrato, valor da torna superior ao do imóvel, dentre outras – sendo impossível apontar um precedente de julgamento. Permanece controversa a aplicação dos efeitos fiscais da tributação da permuta, prevista no caso de bens imóveis, para os bens móveis, a despeito das identificadas decisões favoráveis. Quando há discussão sobre a base de cálculo da tributação do ganho de capital, esta se restringiu sempre à torna ou, nos casos em que descaracterizada a permuta, foi apurada a diferença positiva entre o valor da aquisição e o de alienação do bem.

5ª conclusão (ganho de capital de não residente): O último tema pesquisado no relatório de IRPF tratou da tributação do ganho de capital auferido por não residentes. Na primeira parte a pesquisa buscou a exegese atribuída pelo CARF à prescrição do artigo 26 da Lei n. 10.833/2003, mais especificamente o entendimento acerca da tributação quando há alienação de participação em sociedade estrangeira cujos ativos são bens localizados no Brasil, inclusive participações em sociedades. Em relação a tal aspecto os acórdãos buscaram decidir se houve ou não simulação na operação praticada pelo contribuinte, caracterizada por elementos específicos de cada caso. Outro aspecto enfrentado pela pesquisa foi a visão do CARF sobre qual a sujeição passiva correta, vale dizer, de quem é a responsabilidade passiva pela retenção e recolhimento do imposto em face do disposto no art. 26 da Lei 10.833/2003. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9202-002.703), em 10/06/2013, delineou entendimento no sentido de que, até a edição da Lei n. 10.833/2003, a responsabilidade era do alienante (contribuinte do imposto), situação que se modificou com o novo diploma legal, cujo artigo 26 atribuiu tal responsabilidade expressamente ao adquirente (se residente no Brasil) ou ao procurador do adquirente, se este for não residente. Os acórdãos mais recentes de turmas, relativos a fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da Lei n. 10.833/2003, já adotam tal

entendimento (Acórdãos n. 2208-003.012, sessão de 10/03/2015, e 2201.002.666, sessão de 10/02/2015).

PIS E COFINS – CONCEITO DE INSUMOS

AUTORES

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA

DANIELE SOUTO RODRIGUES (COORDENADORA)

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.

MAURÍCIO PEREIRA FARO

NATANAEL MARTINS (COORDENADOR)

RAQUEL MINATEL

SUSY GOMES HOFFMANN

1. Introdução e contexto da pesquisa

As Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS e possibilitaram que o contribuinte aproveitasse créditos em relação aos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda⁷³⁷.

Dado que o termo “insumos” não foi conceituado na legislação inaugural, a Receita Federal editou as Instruções Normativas n. 247/2002 (posteriormente alterada pela IN 358/2003) e 404/2004, assim definindo o termo:

(i) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto de fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

(ii) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto e, ou, na prestação de serviço.

A construção normativa do conceito de insumos não se mostrou unívoca na comunidade jurídica e desenvolveu-se, especialmente, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No CARF, identificamos intenso debate sobre a experiência do direito no sentido de se construir um conceito jurisprudencial adequado para nortear as decisões administrativas em matéria de “insumos” do PIS/COFINS. Análise das decisões do CARF revela movimento pendular de alternativas de soluções informadas pela sistemática aplicada a outros tributos: (i) ora traçando-se um paralelo com a não cumulatividade do IPI e ICMS, (ii) ora com a forma de apuração do IRPJ; (iii) para, nos julgados recentes (considerando os julgados relativos aos anos de 2012, 2013, 2014 e início de 2015), se estabilizar em situação intermediária, encontrando um ponto equidistante das posições anteriores (i) e (ii).

O tema do PIS/COFINS INSUMOS é um dos mais recorrentes no âmbito da 3ª. Seção do CARF, sendo objeto de muitos julgados e de muita discussão. Para a elaboração deste relatório, entendemos que seria impossível fazer pesquisa exaustiva de todos os acórdãos resultantes de julgamentos ocorridos desde a edição da lei até março de 2015. Na pesquisa ao sítio do CARF feita no início dos trabalhos, ao indicarmos - sempre para o período entre janeiro de 2003 a dezembro de 2015, as palavras chave “insumos” e “pis” e “cofins” o resultado indicava 1.555 acórdãos. Com a indicação dos termos “insumos” e “cofins”, o resultado indicava 1.892 acórdãos; e, com a indicação dos termos “insumos e PIS” o resultado indicava 2.017 acórdãos.

737. “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi.”

Portanto, optou-se por metodologia de pesquisa não exaustiva que apresentasse os principais julgados sobre o tema: sejam os da CSRF, sejam outros que se tornaram relevantes e paradigmáticos: nosso principal objetivo foi revelar a voz do CARF.

A pesquisa registrou as principais tendências de julgamento do tema:

- (i) o PRIMEIRO GRUPO que indica os julgados que trouxeram o conceito de insumo próximo ao conceito trazido pela legislação do IPI, nos moldes doS determinados pelas IN da Receita Federal sobre o assunto;
- (ii) o SEGUNDO GRUPO com um número restrito de acórdãos que conceituou o termo “insumos” trazendo uma proximidade com a legislação do IPRJ;
- (iii) o TERCEIRO GRUPO, também com um número pequeno de acórdãos que, seguindo a linha da aplicação da legislação do IRPJ, aproximaram o conceito de insumo ao conceito contábil de “custo de absorção”;
- (iv) e, o QUARTO GRUPO, que é aquele que traz os acórdãos que indicavam, sem sombra de dúvida, a tendência jurisprudencial do CARF, que entendia que o conceito de insumos, para fins de crédito para o PIS e para a COFINS deveria considerar a relação entre o insumo (bem ou serviço) e a sua relação de essencialidade com a atividade desenvolvida pelo contribuinte que tomava o crédito.

Enfim, a nossa leitura da Pesquisa realizada, que, agora, abrimos a público para debate e controle social dos resultados, verificou que, desde 2012, todas as turmas julgadoras da 3ª. Seção do CARF e a 3ª Turma da CSRF vêm sinalizando o entendimento segundo o qual o conceito de insumos, para fins de crédito para o PIS e para a COFINS, deve considerar a relação entre o insumo (bem ou serviço) e a sua essencialidade com a atividade desenvolvida pelo contribuinte (conforme, “quarto grupo” acima citado), restando discussões concretas paralelas sobre se determinado insumo tinha ou não relação com o produto/serviço, numa análise que remete a cada caso concreto.

2. Análise do primeiro grupo, aproximação da sistemática do IPI: visão mais restritiva do conceito de insumo, atrelada ao consumo no processo produtivo. Aplicação das instruções normativas n. 247/2002, 358/2003 e 404/2004

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
203-12.450	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-jul-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.449	CALCADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.451	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2ª CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	<u>Posicionamento adotado</u> (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.452	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
203-12.469	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente e Relator - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
203-12.470	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	<u>Posicionamento adotado</u> (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
203-12.471	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
203-12.472	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
203-12.473	CALÇADOS SAMELLO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	<u>Posicionamento adotado</u> (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewslci (Suplente - F)	IPI
202-19.126	H KUNTZLER & CIA. LTDA.	2-jul-08	2ª C / 2º CC	Gustavo Kelly Alencar (Relator - C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Domingos de Sá Filho (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopes (C)	IPI
				Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	IPI
				Maria Cristina Roza da Costa (F)	IPI
				Nadja Rodrigues Romero (F)	IPI
				Antonio Zomer (F)	IPI
202-19.127	H KUNTZLER & CIA. LTDA.	2-jul-08	2ª C / 2º CC	Gustavo Kelly Alencar (Relator - C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Domingos de Sá Filho (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopes (C)	IPI
				Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	IPI
				Maria Cristina Roza da Costa (F)	IPI
				Nadja Rodrigues Romero (F)	IPI
				Antonio Zomer (F)	IPI
2101-00.057	ELEVA ALIMENTOS S/A	6-mai-09	1ªTO / 1ªC / 2ª Seção	Gustavo Kelly Alencar (C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (Redator designado - C)	IPI
				Domingos de Sá Filho (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopes (C)	IPI
				Caio Marcos Cândido (Presidente - F)	IPI
				Antonio Carlos Atulim (F)	IPI

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	<u>Posicionamento adotado</u> (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Maria Cristina Roza da Costa (Relatora - F)	IPI
				Antonio Zomer (F)	IPI
3301-00.423	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.424	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.426	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.427	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	<u>Posicionamento adotado</u> (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Mauricio Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.428	ELEVA ALIMENTOS S/A	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	IPI
				Maria Tereza Martinez Lopez (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Mauricio Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
3301-00.415	BUTZKE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA	3-fev-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Maria Teresa Martínez López (C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
3301-00.656	CELULOSE NIPO BRASILEIRA S A CENIBRA	26-ago-10	1ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Maria Teresa Martínez López (C)	IPI
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	IPI
				Rodrigo da Costa Possas (Presidente - F)	IPI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	IPI
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	IPI
				Conselheiro não determinado	Não identificado
3801-00.547	BOISE E CASCADE DO BRASIL LTDA. (ATUAL ARACRUZ RIOGRANDENSE LTDA)	30-set-10	1ª TE / 3ª Seção	Andréa Medrado Darzé (C)	IPI
				Rodrigo Pereira de Mello (C)	IPI
				Magda Cotta Cardozo (Presidente - F)	IPI

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	<u>Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")</u>
				Flavio de Castro Pontes (F)	IPI
				José Luiz Bordignon (Relator - F)	IPI
				Conselheiro indeterminado	Não identificado
3102-00.861	CIA COREANO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO – KOBRASCO	10-dez-10	2ª TO / 1ª C / 3ª Seção	Beatriz Veríssimo de Sena (C)	IPI
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Nanci Gama (C)	Não identificado
				Luis Marcelo Guerra de Castro (Presidente - F)	IPI
				Ricardo Paulo Rosa (Relator - F)	IPI
				José Fernandes do Nascimento (F)	IPI

O universo dos casos analisados está representado na tabela acima. Em razão da grande quantidade de julgados existente, a amostra de acórdãos que será analisada não é exaustiva, mas pretende representar adequadamente a evolução histórica dos acórdãos que adotaram a visão mais restritiva do conceito de insumos.

Utilizamos dois critérios de pesquisa distintos, buscando abranger o maior número de acórdãos possível: no primeiro critério de pesquisa⁷³⁸, utilizamos as palavras-chave “conceito”, “insumo”, “créditos” e “cofins”; no segundo⁷³⁹, adotamos apenas o termo “IN 247”. Em ambas as pesquisas, a busca abrangeu o período de dezembro de 2002⁷⁴⁰ a dezembro de 2011⁷⁴¹.

A análise dos 21⁷⁴² acórdãos resultantes das pesquisas acima, proferidos pelo extinto Conselho de Contribuintes e pelo atual CARF, verificou que esta primeira fase teve início em 2006⁷⁴³ e durou até o 2010.

738. Pesquisa realizada em 30/11/2015.

739. Pesquisa realizada em 27/11/2015.

740. Data em que a Lei n. 10.637/2002 foi publicada.

741. Data em que o Acórdão n. 9303-01.740 foi proferido pela 3ª Turma da CSRF, no qual o conceito de insumos adotado pela Câmara Superior foi mais abrangente que o normatizado pelas Instruções Normativas editadas pela RFB.

742. Acórdãos n. 203-12.449, em sessão de 17/10/2007; 203-12.449, em sessão de 17/10/2007; 203-12.450, em sessão de 17/07/2007; 203-12.451, em sessão de 17/10/2007; 203-12.452, em sessão de 17/10/2007; 203-12.469, em sessão de 17/10/2007; 203-12.470, em sessão de 17/10/2007; 203-12.471, em sessão de 17/10/2007; 203-12.472, em sessão de 17/10/2007; 203-12.473, em sessão de

Os julgamentos nesse período foram desfavoráveis aos contribuintes e os resultados eram obtidos pela maioria de votos ou por unanimidade. Não foi registrada declaração de voto em nenhum dos 21 acórdãos analisados.

Para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, todos os acórdãos desse período aplicaram o conceito de insumos próprio da legislação do IPI e descrito pelo Parecer Normativo CST n. 65/1979. Esse conceito foi também apropriado pelas Instruções Normativas SRF n. 247/2002 (posteriormente alterada pela IN SRF n. 358/2003) e 404/2004, que dispõem sobre a apuração dessas contribuições. Nesse sentido, expressiva parte desses acórdãos se restringiu a fundamentar a glosa dos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS na existência dos referidos dispositivos infralegais. A título exemplificativo dessa fundamentação, mencionamos os Acórdãos n. 202-19.126⁷⁴⁴ e 3301-00.423⁷⁴⁵.

No Acórdão n. 203-12.449⁷⁴⁶, relatado pelo conselheiro Antonio Bezerra Neto, a Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, além de fundamentar a interpretação restritiva nos textos infralegais, explorou as seguintes razões jurídicas para que as regras sobre a não-cumulatividade da Contribuição ao PIS⁷⁴⁷ fossem interpretadas à luz daquelas existentes no sistema jurídico antes da edição das Leis n. 10.637/2002, quais sejam, relativas ao IPI e ao ICMS:

i) não há relação entre a não-cumulatividade e a regra-matriz de incidência da Contribuição ao PIS, pois o aproveitamento dos créditos ocorre em momento posterior à identificação dos débitos tributários. Em razão de a não-cumulatividade dessas contribuições estar baseada no método subtrativo indireto (também conhecido como

17/10/2007; 202-19.126, em sessão de 02/07/2008; 202-19.127, 3ª Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, em sessão de 17/10/2007; 2101-00.057, em sessão de 06/05/2009; 3102-00.861, em sessão de 10/12/2010; 3301-00.415, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.423, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.424, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.426, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.427, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.428, em sessão de 03/02/2010; 3301-00.656, em sessão de 26/08/2010; e 3801-00.547, em sessão de 30/09/2010.

743. Ano em que os primeiros recursos voluntários sobre o tema foram apreciados pelo Conselho.

744. Trecho do voto: "(...) No caso, pela relação de fl. 78/79, absolutamente nenhuma ligação as mesmas têm com a produção, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo, que advém do IPI. O Parecer Normativo CST n. 65/79, aclarando o alcance do Regulamento do IPI, aduziu que os produtos intermediários e as matérias-primas que não integrem o produto final mas que sofram, em função da ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas também darão margem ao creditamento para efeitos de IPI, por enquadrarem-se no conceito de insumos." (Conselheiro Relator Gustavo Kelly Alencar, acórdão publicado em 02/07/2008)

745. Trecho do voto: "(...) Quanto às demais exclusões, o cerne da questão decorre de divergência da conceituação de 'insumo', pois, entende a recorrente que o insumo deve ser compreendido em seu sentido *lato*, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e serviços cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final. Todavia, ao normatizar o art. 3º, inciso II, da Lei n. 10.833/03, a IN 404, art. 8º, inciso I, 'b' e 'b.1' c/c §4º, inciso I, 'b', entende como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, os bens ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto." (Conselheiro Relator Maurício Taveira e Silva, publicado em 03/02/2010)

746. Conselheiro Relator Antonio Bezerra Neto, acórdão publicado em 17/10/2007.

747. A autuação fiscal estava restrita à Contribuição ao PIS, mas o raciocínio é inteiramente aplicável à COFINS.

base contra base), em que os créditos são calculados de acordo com base determinada em lei e descontados dos valores resultantes da base de débito também determinada em lei, a apuração dos créditos está desvinculada da materialidade desses tributos, qual seja, o faturamento. Assim, a não-cumulatividade dessa contribuição, por não guardar relação com seu padrão de incidência, é um “conceito estipulativo”, isto é, cabe ao legislador ordinário definir as condições para que o contribuinte aproveite esse regime.

Como é dado ao legislador ordinário instituir a Contribuição ao PIS no regime cumulativo (regra geral), está também ao seu alcance, ao criar um regime especial não-cumulativo (chamado pelo relator de “benefício fiscal disfarçado”), impor condições ao reconhecimento dos créditos.

ii) o conceito de insumos por não ser próprio das contribuições sociais, deve ser interpretado à luz do campo específico em que foi gerado e, por isso, necessário investigá-lo à luz da legislação do IPI, consagrando-se a conclusão alcançada pelo Parecer Normativo n. CST 65/79: “geram direito ao crédito, além dos insumos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários strito sensu e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte no seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, ou por ele diretamente sofrida, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas”.

Em resumo, a análise desse grupo “APROXIMAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO IPI: VISÃO MAIS RESTRITIVA DO CONCEITO DE INSUMO, ATRELADA AO CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO” verificou que:

(i) a tese sobre a interpretação do conceito de insumos do PIS/COFINS iniciou o debate com a edição do PIS/COFINS não cumulativo em 2002/2006; em 2007, a primeira voz do CARF foi no sentido de adotar a tese restritiva da legislação do IPI, inaugurada como tese dominante na 3ª C do 2º CC, na 1ª TO da 3ª C da 3ª Seção; na 2ª C, 2º CC; na 1ª TO da 3ª C da 3ª Seção; 1ª TE, 3ª Seção e na 2ª TO, 1ª C, 3ª Seção;

(ii) não há nenhum acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que tenha adotado o entendimento restritivo de acordo com a legislação do IPI;

(iii) a pesquisa afere que, após dezembro de 2010⁷⁴⁸ e até os julgamentos realizados em março de 2015, não houve nenhum outro julgado fundamentado nos argumentos restritivos da legislação do IPI.

748. Acórdão n. 3102-00.861, 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

3. Análise do segundo grupo, aproximação da sistemática do imposto sobre a renda: visão mais ampla do conceito de insumo, relacionada às noções de custos e despesas (artigo 299 do RIR - entendido como qualquer despesa relacionada à atividade da pessoa jurídica)

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
203-13.045	TRANZERO TRANSPORTADORA DE VEÍCULOS LTDA.	2-jul-08	3ª Câmara / 2º Conselho	Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator - C)	IRPJ
				Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	IRPJ
				Fernando Marques Cleto Duarte (C)	IRPJ
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	Não identificado
				Odassi Guerzoni Filho (F)	Não identificado
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IRPJ
				Gilson Macedo Rosenberg Filho (F)	IRPJ
201-81.737	DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL	5-fev-09	1ª Câmara / 2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Intermediário
				Walber José da Silva (Relator)	Intermediário
				Maurício Taveira e Silva	Intermediário
				José Antonio Francisco	Intermediário
				Alexandre Gomes (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Fernando Luiz da Gama Lobo D'~Eca (C)	Intermediário
				Gileno Gurjao Barreto (C)	Intermediário
3202-00.225	MÓVEIS PONZANI LTDA.	8-dez-10	2ª Câmara / 2ª Turma	Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ

3202-00.226	MÓVEIS PONZANI LTDA.	8-dez-10	2ª Câmara / 2ª Turma	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
3202-00.233	MÓVEIS PONZANI LTDA	8-dez-10	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (Presidente - F)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (F)	Não identificado
				Maria Regina Godinho de Carvalho (F)	IRPJ
3202-00.240	MÓVEIS PONZANI LTDA	9-dez-10	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (Presidente - F)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (F)	Não identificado
				Maria Regina Godinho de Carvalho (F)	IRPJ
3202-000.423	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ
3202-000.424	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ

				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ
3202-000.425	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ
3202-000.426	MÓVEIS PONZANI LTDA	25-jan-12	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	IRPJ
				Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	IRPJ
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	IRPJ

Dentro do que chamamos SEGUNDO GRUPO, identificamos os acórdãos acima relacionados como exemplares da interpretação de “insumo”, para efeitos de apuração de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS, todos os custos de produção ou de prestação de serviços, nos termos previstos no art. 290 do Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, e as despesas operacionais, conforme disposto no art. 299 do mencionado RIR/99.

Os acórdãos que adotaram esse entendimento foram proferidos entre 2008 e janeiro de 2012⁷⁴⁹. A base empírica desta pesquisa contempla as seguintes acima citadas.

A linha adotada nesses acórdãos confronta a interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal, externada nas Instruções Normativas mencionadas no tópico anterior, que aplicavam o conceito de insumos previsto na legislação do IPI.

A tese dos insumos ligada à legislação do IRPJ surgiu como reação à tese do IPI, numa espécie de movimento pendular, de certo modo como o extremo oposto à

749. Importante destacar que os julgados relativos ao período de janeiro de 2012, são os referentes aos Embargos de Declaração que foram opostos em razão dos Acórdãos citados proferidos em dezembro de 2010.

interpretação adotada nas Instruções Normativas restritivas que adotavam a legislação do IPI. Assim, a partir do ano de 2008 até o ano de 2010, foram proferidas decisões ampliando significativamente a gama de dispêndios (insumos) sobre os quais poderiam ser apropriados créditos, aplicando conceitos previstos na legislação do Imposto sobre a Renda. Assim, por exemplo, todos os custos e despesas operacionais ensejariam direito a crédito.

Um dos principais fundamentos mencionados nos acórdãos que adotaram essa linha é o fato de as contribuições incidirem sobre a totalidade das receitas. Assim, para guardar coerência com o critério material das contribuições (“receitas”), deveria ser assegurada a apropriação de créditos de todos os dispêndios que contribuíssem com sua formação, afastando-se a aplicação restritiva do conceito pertinente ao IPI.

Aproximando o conceito de insumo aos conceitos de custo e despesa operacional, uma das primeiras decisões proferidas, em 2008, foi o Acórdão n. 203-13.045, da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda⁷⁵⁰, em que restou reconhecido o direito à apropriação de créditos da Contribuição ao PIS/COFINS sobre as despesas com seguro a uma prestadora de serviços de transporte.

Em 2009, de modo mais enfático, o Acórdão n. 204-03.441, proferido pela 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, sob a relatoria do Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho⁷⁵¹, concluiu “que o conceito de insumos, em relação ao PIS e à Cofins, abrange na sua cadeia comportamental, custos e despesas”, esclarecendo que o “disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas vem estabelecido nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda” e ressaltando “que existe um forte relacionamento lógico entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo PIS e Cofins não-cumulativos, como devidamente aduzem os §§7º e 8º do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03”. E arrematando no sentido de que, “sob minha ótica, o termo ‘insumos’ dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos”.

No mesmo ano de 2009, ainda que de modo indireto, sem que tenha sido efetivamente encampado de forma explícita e geral o entendimento de que o conceito de insumos PIS/COFINS deva ser “importado” da legislação pertinente ao Imposto sobre a Renda, o Acórdão n. 201-81.737, proferido pela 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de relatoria do Conselheiro Walber José da Silva, reconhece o direito ao crédito sobre os custos com tratamento de água utilizada durante o processo de produção (lavagem e congelamento das aves, por uma indústria alimentícia), mas deva ser glosado o crédito apropriado sobre as despesas com o tratamento de efluentes.

Em 2010, foram proferidos os Acórdãos n. 3202-00.225, 3202-00.226, 3202-00.233, 3202-00.240, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior, aplicando de modo bastante contundente o conceito de “insumos” extraído da legislação do Imposto sobre a Renda. Para o relator, “(...) devem dar créditos os custos, despesas e encargos

750. O voto que prevaleceu em relação ao conceito de insumos foi o do próprio relator.

751. O voto que prevaleceu em relação ao conceito de insumos foi o do próprio relator.

vinculados a essas receitas”, concluindo que “a linha mestra da interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei.”

O tema passou a ser objeto de discussão em diversos outros acórdãos proferidos posteriormente, bem como nas decisões proferidas pela 3ª Turma da CSRF⁷⁵², que afastaram a importação integral dos conceitos aplicáveis ao IPI e ao Imposto sobre a Renda, reconhecendo a necessidade de criação de um conceito específico de insumos para efeitos de apropriação de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, o que será abordado detalhadamente nos tópicos seguintes.

Por fim, ressaltamos que esse fundamento de aproximação do conceito de insumos entre a legislação da Contribuição ao PIS e COFINS e do IRPJ, após o ano de 2012, deixou de ser utilizado pelos conselheiros do CARF

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

- (i) a tese que defendeu que o conceito de insumos previsto na legislação do PIS e da COFINS deveria abranger todos os custos e despesas incorridos na cadeia de produção do bem ou serviço, e que a delimitação de custos e despesas deve ser dada pela legislação do IRPJ, foi aceita em poucos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF;
- (ii) não há nenhum acórdão da CSRF que tenha aplicado o conceito de insumos com aproximação à legislação do IRPJ;
- (iii) a pesquisa aferiu que após os julgamentos de Embargos de Declaração sobre os processos da 2ª. turma da 2ª. Câmara, ocorridos em janeiro de 2012, que confirmaram o acórdão original, não houve nenhum outro julgado do CARF que tivesse aplicado esta corrente de aproximação do conceito de insumos a toda despesa e todo o custo de acordo com a legislação do IRPJ.

752. Nesse sentido, destaque-se o Acórdão n. 9303-01.035, de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que expressamente afastou a aplicação da legislação do IPI. No mesmo sentido, os Acórdãos n.: (i) 9303-003.079, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, que se utilizou de interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003); e (ii) 9303-01.740, de relatoria da Conselheira Nanci Gama, com declaração de voto dos conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Susy Gomes Hoffmann, que entenderam inaplicável a legislação do IPI, mas também refutou importar os conceitos da legislação do Imposto sobre a Renda.

4. Análise do terceiro grupo, aproximação da sistemática do imposto sobre a renda: visão mais ampla do conceito de insumo, relacionada ao conceito contábil de custo por absorção

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
203-12.448	CALÇADOS SAMELO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente / Relator - F)	IPI
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (F)	IPI
203-12.473	CALÇADOS SAMELO S/A	17-out-07	3ª C / 2º CC	Eric Moraes de Castro e Silva (C)	IRPJ
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (C)	IRPJ
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	IPI
				Antonio Bezerra Neto (Presidente - F)	IPI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator - F)	IPI
				Silvia de Brito Oliveira (F)	IRPJ
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (F)	IPI
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	IPI
204-03.441	INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CALÇADOS MALU LTDA.	5-set-08	4ª Câmara / 2º Conselho	Rodrigo Bernardes de Carvalho (Relator - C)	IRPJ
				Ali Zarik Junior (C)	Intermediária
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediária
				Henrique Pinheiro Torres (C)	Intermediária

				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediária
				Silvia de Brito Oliveira (F)	Intermediária
				Nayra Bastos Manatta (F)	Intermediária
3202-00.226	MOVEIS PONZANI LTDA.	8-dez-10	2ª TO / 2ª C / 3ª Seção	Gilberto de Castro Moreira Junior (Relator - C)	IRPJ
				Heroldes Bahr Neto (C)	IRPJ
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	IRPJ
				Irene Souza da Trindade Torres (Presidente - F)	IRPJ
				João Luiz Fregonazzi (F)	IRPJ
				Maria Regina Godinho de Carvalho (F)	IRPJ
				Jose Luiz Novo Rossari (F)	VNI
3302-001.168	AVIPAL S/A AVICULTURA E AGROPECUÁRIA	11-ago-11	2ª TO / 3ª C / 3ª Seção	Fabiola Cassiano Keramidas	IRPJ
				José Antonio Francisco (F)	Intermediário
				Alexandre Gomes (Relator)	IRPJ
				Walber José da Silva (Presidente - F)	Intermediário
				Alan Fialho Gandra	Intermediário
				Leonardo Mussi (C)	IRPJ
3401-002.341	USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL	25-jul-13	1ª TO / 4ª C / 3ª Seção	Jean Cleuter (C)	Intermediário
				Angela Sartori (Relator - C)	Intermediário
				Fernando Marques Cleto Duarte (C)	Intermediário
				Julio Cesar Alves Ramos (Presidente - F)	VNI
				Fenelon Moscozo de Almeida (F)	VNI
				Robson José Bayerl (F)	Intermediário
3401-002.859	GALVASUD S/A	28-jan-15	1ª TO / 4ª C / 3ª Seção	Bernardo Leite de Queiroz Lima (Relator - C)	Intermediário
				Jean Cleuter (C)	Intermediário
				Angela Sartori (C)	Intermediário
				Julio Cesar Alves Ramos (Presidente - F)	Intermediário
				Eloy Nogueira (F)	Intermediário
				Robson José Bayerl (F)	Intermediário

3401002.966	CLEALCO AÇUCAR E ALCOOL	18-mar-15	4ª Câmara / 1ª Turma	Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	Intermediário
				Ângela Sartori (Relatora C)	Intermediário
				Bernardo Leite de Queiroz Lima (C)	Intermediário
				Eloy Eros da Silva Nogueira (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (Presidente F)	Intermediário
				Robson José Bayerl (F)	Intermediário

O que chamamos TERCEIRO GRUPO foi uma nova corrente associada à linha de aplicação da legislação do IRPJ, que vinculou o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, com o critério contábil de “custo por absorção”, também chamado de custo integrado. Trata-se de método contábil para apuração do custo de produção de bens ou serviços e para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados, que consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) envolvidos na produção de bens ou na prestação de serviços.

Com base neste método, todos os gastos e itens absorvidos no esforço de produção dos bens ou na prestação dos serviços são distribuídos entre os produtos fabricados ou na prestação dos serviços para se determinar o seu efetivo custo de produção, conforme previsto no artigo 13, § 1º do Decreto-Lei n. 1.598/77, que trata da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, atualmente refletido nos artigos 290 e 291 do RIR/99, e complementado pelo Parecer Normativo CST n. 6, de 01.02.1979, que estabelece a forma e os métodos para se apurar o referido custo, com a exigência da contabilidade de custo integrado e coordenado com a escrituração, como condição para assegurar a sua dedutibilidade para efeito de apuração do chamado Lucro Real.

Para essa corrente, todos os gastos diretos e indiretos, e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção que são dedutíveis para apuração do Lucro Real deveriam ser caracterizados como insumos, que, por sua vez, também gerariam crédito na sistemática da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, contribuições estas incidentes sobre a receita, que é ponto de partida para, deduzidos esses custos e demais encargos, chegar-se na apuração do resultado da pessoa jurídica que será submetido aos demais ajustes extra contábeis para efeito de apuração da renda tributável (Lucro Real).

Essa tese ganha reforço com base no que dispõe o artigo 40 da Instrução Normativa SRF n. 594/2005, que trata da forma da apuração proporcional dos créditos do PIS e da COFINS quando a pessoa jurídica está sujeita à incidência não-cumulativa dessas contribuições em relação apenas a parte de suas receitas, ao dispor que o crédito será apurado unicamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, e será apurado pelo método de custo real de absorção, conforme se verifica do dispositivo a seguir transcrito:

DA INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA EM RELAÇÃO A APENAS PARTE DAS RECEITAS

Art. 40. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, tendo por base os custos, as despesas e os encargos vinculados a essas receitas, que deverão ser registrados separadamente daqueles vinculados às receitas sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, os valores a serem registrados devem ser determinados, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, com a utilização do método de custo real de absorção, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Como se vê do dispositivo acima transcrito, a referida IN SRF n. 594/2005 permite a “utilização do método de custo real de absorção” na hipótese de pessoa jurídica sujeita aos dois regimes de apuração (cumulativo e não cumulativo). Os defensores dessa linha argumentativa apontaram o texto legal acima transcrito como fundamento para adoção de tal critério para definição dos insumos que permitiriam cálculo e registro de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Poucos são os julgados que adotaram, ainda que indiretamente, o conceito de *custo por absorção* para definição de insumo, para efeito de Contribuição ao PIS e COFINS não-cumulativas. Conforme destacado no item anterior, os julgados administrativos que aproximaram o termo insumo aos conceitos tratados na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, em geral, incluíram também as chamadas despesas operacionais, que estão listadas no artigo 299 do RIR/99.

Foi localizado um único julgado que menciona a referida Instrução Normativa como base para equiparar o conceito de insumo, gerador de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, ao conceito de custo integrado da legislação do Imposto de Renda. Trata-se do Acórdão n. 204-03.441⁷⁵³, já mencionado no tópico anterior, na análise do GRUPO 2. Referida decisão concluiu que, além dos custos, caracterizam-se como insumos, também, as despesas (art. 299 do RIR/99), conforme se pode verificar de trecho do voto do relator: “No caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (i) a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ...Portanto, sob minha ótica, o termo “insumos” dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos.” (grifos acrescentados)”.

753. Acórdão n. 204-03.441, proferido na sessão de 05.09.2008, pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho.

Em outro julgado, registramos a declaração de voto do Conselheiro Leonardo Mussi da Silva, proferida no Acórdão n. 3302-01.168, em que foram citados diversos conceitos contábeis, dentre eles os de “Custo do Produto Vendido” e “Custo dos Serviços Prestados” para conceituar insumo passível de creditamento de PIS/COFINS, resumidos no seguinte trecho da mencionada declaração de voto, aqui reproduzido: “A título de conclusão, podemos ressaltar que, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei n. 10.833/03, o crédito do PIS e da COFINS é calculado em relação a todos os bens e serviços empregados como insumo, assim entendido como os fatores de produção direta e indireta, na prestação de serviço ou no processo de produção das empresas. O valor do crédito será apurado aplicando-se a alíquota regular sobre o Custo do Produto Vendido (CPV)” ou o “Custo dos Serviços Prestados (CSP)”, registrado na contabilidade da empresa, e serão apropriados no mês da aquisição do bem ou serviço.”⁷⁵⁴

No Acórdão n. 3402-002.396⁷⁵⁵ está mencionado que o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas somente aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica que são aplicados e, ou, consumidos no processo de produção dos serviços prestados ou dos bens vendidos, porém o julgado não utiliza a expressão “custo por absorção”, nem contabilidade de custo integrado, e também não menciona os dispositivos da legislação do Imposto sobre a Renda para definição do conceito de insumo, mas acaba indiretamente adotando os mesmos critérios.

No Acórdão n. 3401-002.341⁷⁵⁶, foi expressamente equiparado o conceito de insumo à definição de “custo de produção”, como se pode verificar de trecho do voto da relatora, aqui reproduzido: “tem-se que os insumos passíveis de creditamento são todos os bens adquiridos à fabricação do bem; então, o conceito que se deve dar ao termo equivale ao conceito de custo de produção de bens cuja venda implicará em uma receita tributável pelas contribuições”.

Pela análise do Acórdão n. 203-12.448⁷⁵⁷, do extinto Conselho de Contribuintes, verifica-se nítida divergência no texto da ata que registra a deliberação tomada pela Câmara, com relação à definição do conceito de insumo, aparecendo ali a adoção do conceito de “custo de produção” por alguns conselheiros, como se pode constatar da transcrição que segue:

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar-se provimento ao recurso, adotando-se, no contexto da não-cumulatividade do PIS/Pasep, a tese da definição de 'insumos' prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese em primeira rodada, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Silvia de Brito Oliveira e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que adotavam como definição de 'insumos' a aplicação dos custos e despesas previstos na

754. Acórdão n. 3302-01.168, proferido na sessão de 11.08.2011, pela 2ª. Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento.

755. Acórdão n. 3402-002.3965, proferido na sessão de 22.07.2014, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, relator o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

756. Acórdão n. 341-002.341, proferido na sessão de 22.07.2013, pela 1ª. Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento, sendo relatora a Conselheira Ângela Sartori.

757. Acórdão n. 203-12448, proferido na sessão de 17.10.2007, pela Terceira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, sendo relator o Conselheiro Odassi Guerzoni.

legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que adotavam **como definição de 'insumos', no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos de produção...** (grifos acrescentados)

Já no Acórdão n. 3201-000.959⁷⁵⁸ ocorreu a aproximação do conceito de insumo ao conceito de “custo indireto”, como se verifica de trecho do voto do relator: “o insumo não precisa ser necessariamente aplicado ou consumido no processo produtivo, podendo abranger os custos indiretos da produção...”. Em seguida, explicitou: “Isso porque o custo indireto está inextricavelmente associado a um produto ou serviço, ao passo que isso não ocorre com a despesa geral.”

No Acórdão n. 3402-001.987⁷⁵⁹ foi admitido como insumo o gasto contabilizado no grupo de “Custo do Produto Vendido – CPV”, para efeito de crédito de COFINS, como se pode verificar de trecho do voto do Relator: “Voltando a atenção ao caso em concreto, analisando efetivamente os dispêndios cujo desconto de créditos fora obstado pela Autoridade Fiscal (Combustível, Transporte de trabalhadores e Transporte da Cana de Açúcar), **está comprovado que referidos gastos estão contabilizados como “custo de produção”** (ou gastos gerais de produção), e assim, alocadas na fase anterior (e indispensável) geração da receita de venda, não transitando pelo resultado enquanto “despesa” (diretamente) e sim, **no CPV (custo de produtos vendidos)**. Portanto, tais gastos não são “lançados” diretamente como despesa na Demonstração do Resultado, mas antes compõem os Estoques, apenas vindo a ser registrados no “resultado” através do CPV Custo dos Produtos Vendidos.”

Como se pode verificar dos julgados aqui pesquisados, em poucas oportunidades o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais utilizou exclusivamente o conceito de “custo por absorção” na tentativa de equiparar ao conceito de insumo para efeito de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme descrito no inciso II do artigo 3º da Lei n. 10.833/03.

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

- (i) Esta posição que defende a relação do conceito de insumos para PIS e COFINS com o conceito de “custo por absorção” foi utilizada em poucos julgados, ainda como tese subsidiária.
- (ii) Apenas um julgado se fundamentou, diretamente, nesta posição;
- (iii) Não houve nenhum julgado da CSRF que tenha trazido este fundamento.

758. Acórdão n. 3201-000.959, proferido na sessão de 24.04.2012, pela 1ª. Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, sendo relator o Conselheiro Daniel Mariz Gudiño.

759. Acórdão n. 3402-001.987, proferido na sessão de 29.01.2013, Terceira Seção de Julgamento, Quarta Câmara, 2ª. Turma Ordinária, sendo o relator o Conselheiro João Cassuli Junior.

5. Análise do quarto grupo, visão intermediária (ou própria do pis/cofins), construção jurisprudencial do CARF: imprescindibilidade da utilização do insumo para a atividade do contribuinte

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
9303-01.035	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
				Gilson Macedo Rosenberg Filho (F)	Intermediário
9303-01.036	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
				Gilson Macedo Rosenberg Filho (F)	Intermediário
3301-000.954	POTIGUAR	2-jun-11	1ª TO 3ª C 3ª	Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário

	ALIMENTOS DO MAR LTDA.		Seção	Fábio Luiz Nogueira (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente - F)	VNI
				Maurício Taveira e Silva (Relator - F)	Intermediário
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	VNI
3102-01.148	JARI CELULOSE S/A	9-ago-11	1ª C / 2ª TO / 3ª Seção	Nanci Gama (C)	Intermediário (em maior extensão)
				Álvaro Almeida Filho (C)	Intermediário (em maior extensão)
				Luciano Pontes de Maya Gomes (C)	VNI
				Luis Marcelo Guerra de Castro (Pres. / Rel. - F)	Intermediário
				Mara Cristina Sifuentes (F)	Intermediário
				Ricardo Rosa (F)	Intermediário
9303-01.740	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	VNI
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	VNI
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-01.741	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	VNI

				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	VNI
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
3202-000411	MUMU ALIMENTOS LTDA.	24-jan-12	2ª C / 2ª TO / 3ª Seção	Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	VNI
				Octávio Carneiro Silva Corrêa (C)	VNI
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	VNI
				José Luiz Novo Rossari (Presidente - F)	Intermediário
				Irene Souza da Trindade Torres (Relatora - F)	Intermediário
				Luís Eduardo Garossino Barbieri (F)	Intermediário
3401-01.715	COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE	15-fev-12	1ª TO 4ª C 3ª Seção	Adriana Oliveira e Ribeiro (C)	Intermediário
				Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	Intermediário
				Fernando Marques Cleto Duarte - C	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (Presidente) - F	VNI
				Odassi Guerzoni Filho (Relator) - F	Intermediário
				Emanuel Carlos Dantas de Assis - F	Intermediário
3402-001.661	KOWALSKI ALIMENTOS S.A.	14-fev-12	2ª TO 4ª C 3ª Seção	João Carlos Cassuli Junior (C)	Intermediário
				Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Nayra Bastos Manatta (Presidente) - F	Intermediário
				Silvia de Brito Oliveira - F	Intermediário
				Gilson Macedo Rosenberg Filho (F)	Intermediário
3201-000.959	EDITORA ALTEROSA LTDA.	24-abr-12	2ª C / 1ª TO / 3ª Seção	Marcelo Ribeiro Nogueira (C)	IRPJ
				Luciano Lopes de Almeida Moraes (C)	Intermediário
				Daniel Mariz Gudiño (Relator - C)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente - F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário

				Mara Cristina Sifuentes (F)	Intermediário
				Mércia Helena Trajano D'Amorim (F)	VNI
3101-01.109	VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA.	26-abr-12	1ª C / 1ª TO / 3ª Seção	Leonardo Mussi da Silva (C)	Intermediário
				Luiz Roberto Domingo (C)	Intermediário
				Vanessa Albuquerque Valente (C)	Intermediário
				Tarásio Campelo Borges (Presidente / Relator - F)	Intermediário
				Corintho Oliveira Machado (F)	Intermediário
				Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (F)	Intermediário
3302- 001.781	RENAR MAÇAS S/A	22-ago-12	2ª TO 3ª C 3ª Seção	Alexandre Gomes (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Walber José da Silva (Presidente - F)	Intermediário
				José Antonio Francisco (Relator - F)	Intermediário
				Maria da Conceição Arnaldo Jacó (F)	Intermediário
9303- 002.651	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Si lva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303- 002.652	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Si lva (C)	Intermediário

				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303002.653	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303002.655	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário

				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303003.069	JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A	13-ago-14	3ª Turma CSRF	Maria Teresa Martínez López (c)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (Relator - C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
3403-003.629	JBS S.A.	18-mar-15	3ª TO 4ª C 3ª Seção	Antonio Carlos Atulim (Presidente) - F	Intermediário
				Rosaldo Trevisan (Relator) – F	Intermediário
				Jorge Freire (F)	Intermediário
				Ivan Allegretti (C)	Intermediário
				Domingos de Sá Filho (C)	Intermediário
				Luiz Rogério Sawaya Batista (C)	Intermediário
3802.004-256	BUETTNER S/A - INDUSTRIA E COMERCIO - EM RECUPERACAO JUDICIAL	19-mar-15	2ª TE / 3ª Seção	Bruno Maurício Macedo Curi (C)	Intermediária
				Cláudio Augusto Gonçalves Pereira (C)	Intermediária
				Solon Sehn (C)	Intermediária
				Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente - F)	Intermediária
				Francisco José Barroso Rios (Relator - F)	Intermediária
				Waldir Navarro Bezerra (F)	Intermediária

Como analisado, o CARF, em seus julgados que envolviam o conceito de insumo, num primeiro momento acatou o conceito indicado pela Receita Federal do Brasil, por meio das Instruções Normativas 247/02, 358/03 e 404/04. Depois, em poucos julgados, teve

uma visão mais abrangente, aproximando o conceito de insumo do conceito de despesas previsto pela legislação do IRPJ, e ainda, em alguns julgados, trouxe, mesmo que indiretamente, a aproximação com o conceito de custo por absorção.

Porém, verifica-se com clareza que o CARF trouxe um conceito próprio para o insumo previsto para crédito de PIS e COFINS, numa posição que a doutrina e, o próprio CARF, passou a se denominar de “intermediária”.

Conforme se constata pela tabela de acórdãos o CARF vem decidindo toda a celeuma instaurada no que refere ao conceito de insumos, buscando esta posição intermediária.

E, esta posição, nada mais é do que buscar o conceito de insumos numa relação entre o bem ou serviço tomado como insumo e a atividade realizada pelo contribuinte.

Assim, adotando uma posição intermediária, para o conceito de insumo, entre a aplicação dos modelos de IPI e IRPJ, ambos descritos acima, a jurisprudência do CARF firmou, entre 2012 e 2015, entendimento pacífico⁷⁶⁰ de que, para reconhecer a característica de insumo, é preciso verificar a necessidade, essencialidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço para o exercício da atividade econômica do contribuinte.

A pesquisa realizada para este item abarcou todos os acórdãos que apareceram como resultado no site do CARF. Mas, como se tratam de mais de 1.000 acórdãos, neste item deste relatório, vamos citar exemplos de acórdãos de todas as turmas julgadoras do CARF e todos os acórdãos sobre o tema da CSRF no período entre janeiro de 2010 e março de 2015 para trazer à colação um retrato desta farta jurisprudência.⁷⁶¹

Concluída a pesquisa, pode-se afirmar que a adoção da posição intermediária foi pacífica no último período.

Assim, é presente em todos os julgados, que os bens e serviços serão efetivamente considerados insumos sempre que a respectiva utilidade e, ou, atividade for necessária à existência do processo ou do produto, ou agregar (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O trecho do acórdão 3301-000.954 de lavra do Conselheiro Maurício Taveira e Silva que foi reproduzido na declaração de voto constante do Acórdão n. 9303-01.740 apresenta, em poucas linhas, o resumo deste entendimento e que pautou os julgados do CARF: “O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência

760. É possível afirmar a existência de entendimento pacífico neste sentido em razão de: (i) não ter sido encontrado, desde o final de 2010, nenhum acórdão que adotou a interpretação restritiva da legislação do IPI; (ii) desde janeiro de 2012, nenhum acórdão que adotou a interpretação de aproximação da legislação do IRPJ; (iii) todos os julgamentos na CSRF terem adotado essa posição intermediária.

761. Nas duas primeiras versões do relatório não constou o Acórdão 9303-003.151 da 3ª Turma da CSRF, que foi julgado na sessão de 25 de novembro de 2014, o que passa a constar a partir desta 3ª Versão após recebermos o *feedback* de um dos conselheiros que participou desse julgamento. A ausência dessa informação nos relatórios anteriores ocorreu porque, no campo de pesquisa do site do CARF, indicamos o período de janeiro de 2000 a dezembro de 2015, e a pesquisa considera a data da publicação do Acórdão, não a data da sessão. Como a publicação do Acórdão ocorreu em 06/01/2016, não apareceu em nossas primeiras pesquisas, que foram realizadas até dezembro de 2015.

maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais”.

Acrescentamos a este conceito indicado, um entendimento mais elaborado a partir da própria jurisprudência profícua do CARF, que culminou no entendimento da CSRF no Acórdão 9303-003.069, julgado em 13 de agosto de 2014, que traz o seguinte: “insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica, das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003) deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidade de cada processo produtivo.”

Ou seja, o entendimento do CARF traz o critério relacional (relação entre insumo/atividade) para o conceito de insumo, o que força os julgadores a fazerem uma análise casuística para cada processo analisado. A par de adotar uma posição que é uniforme em todos os julgados (conceito relacional), a aceitação ou não de determinado insumo vai depender da atividade do contribuinte.

Numa análise histórica da jurisprudência é fundamental citar os Acórdãos 9303-01.035 e 9303-01.036, resultantes de julgamentos ocorridos na 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em agosto de 2010, ambos de relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. Estes acórdãos são muito relevantes porque inauguraram a fase de sedimentação deste entendimento.

Estes citados Acórdãos expressamente afastam a relação do conceito de insumo da Contribuição ao PIS e COFINS da legislação do IPI, ao trazerem o seguinte texto: “A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de COFINS às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada”.

No caso, a discussão estava no sentido se era possível considerar “insumo” para fins de creditamento de PIS e COFINS os valores incorridos com lubrificantes, combustíveis e com a remoção de resíduos industriais. O contribuinte, no caso, era uma empresa de couro. O Acórdão considerou a relação entre estes produtos e a atividade do contribuinte e entendeu legal o creditamento.

O julgamento foi realizado por unanimidade, o que demonstra uniformidade de entendimento da CSRF. A partir de então, todas as turmas julgadoras do CARF passaram a adotar este fundamento para julgar os processos que envolvessem o tema do conceito de insumo para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS.

Como afirmado, é certo que este conceito de insumos, proposto neste grupo de acórdãos, e que forma a tendência jurisprudencial do CARF até março de 2015, exige dos julgadores uma análise casuística, pois, a partir do momento que se afasta de um critério mais ampla e geral, como, por exemplo, a utilização dos critérios da legislação do IRPJ, e também se distancia de um critério muito restrito, que seria o da legislação do IPI, passa-se a exigir uma verificação da **essencialidade** do item indicado como insumo para a produção do bem ou prestação do serviço.

Deste modo, nesta corrente, podemos concluir que será considerado insumo: (i) todo bem ou serviço essencial e necessário à realização/produção de outro bem ou serviço; (ii) definido como tal a partir da integração deste bem ou serviço como fator de produção empregado, direta ou indiretamente, em determinado processo produtivo; e (iii) que a ele esteja associado de maneira que, uma vez suprimido, dificulte ou até mesmo torne inviável o regular exercício do objeto econômico escolhido pela pessoa jurídica.⁷⁶²

É preciso observar, ainda, que esta corrente de interpretação traz como consequência uma análise necessária nos julgamentos sobre o tema, que está em distribuir o ônus da prova para demonstrar se aquele bem ou serviço faz ou não parte essencial da produção do bem ou do serviço próprio da atividade. Então, em muitos casos, apesar da adoção desta posição do conceito relacional de insumo, o direito ao crédito não é reconhecido no julgamento, porque o contribuinte não fez a prova da sua pertinência ao ciclo produtivo de sua atividade. Registramos que esta pesquisa não se debruçou sobre essa questão da distribuição do ônus da prova, mas é importante registrar que alguns julgamentos se resolvem pela falta de provas produzidas pelo contribuinte acerca da participação do bem ou produto no ciclo produtivo.

Antes de analisarmos um grupo de acórdãos representativo desta posição, é relevante fazermos uma observação sobre um corte metodológico desta pesquisa.

O objetivo desta pesquisa, como indicamos, é descrever a jurisprudência do CARF sobre o conceito de insumos pela ótica de 4 posições existentes nos julgados (consideramos a posição do custo como absorção de forma autônoma). Quando descrevemos, a partir da análise da jurisprudência, a uniformidade de entendimento do conceito de insumo como um critério relacional, caminhamos para um passo seguinte da pesquisa que seria analisar se, neste entendimento relacional, já há consensos nos julgamentos para alguns grupos específicos de insumos, tais como, despesas com fretes, despesas com manutenção, além de despesas para adequação a exigências legais. Porém, apesar de tratarmos destes grupos em nossos exemplos, precisamos destacar que esta pesquisa, especificamente, não se debruçou sobre estes grupos,⁷⁶³ de modo que a indicação de alguns tipos de insumo não se apresenta como resultado isolado desta pesquisa.

Ainda, outra extensão do tema está no entendimento do ciclo produtivo do bem ou serviço em que cabe o insumo, isto é, por exemplo, o questionamento se pode ser considerado insumo um bem ou produto utilizado no armazenamento do produto.

762. Nestes exatos termos dispôs o Acórdão 3302-001.781 que será citado adiante.

763. Tais pesquisas poderão ocorrer na sequência deste trabalho.

Esta discussão que também é relacionada ao tema, está presente em vários julgados analisados, mas não foi objeto direto da pesquisa.⁷⁶⁴

Passamos a elencar, a título de exemplo e para demonstrar a uniformidade da adoção desta posição, julgados de todas as turmas da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

Para a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, destacamos o Acórdão n. 3101-001.109, em que, para decidir sobre a natureza do insumo, foram utilizados os precedentes da CSRF, Acórdãos n. 9303-01.035 e 9303-01.036. No caso analisado existiam várias glosas controvertidas, tais como: despesas com comissão na compra de matéria-prima, despesas com “estufagem de containeres”, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo próprio para transporte de matéria-prima entre estabelecimentos de pessoas jurídicas; créditos relativos a embalagens para transporte (paletes de madeira plástica); e todas estas glosas foram revertidas (para algumas houve divergência) porque foi entendido pela Turma Julgadora que todas eram necessárias para a produção do bem.

Para a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, destacamos o Acórdão n. 3102-01.148, que se utiliza do fundamento desta posição intermediária, tanto para entender que determinados bens e serviços se qualificam como insumos, como para entender que outros bens e serviços não têm esta qualidade. Ficou expresso na ementa que: “Para efeito de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o termo “insumo” não abrange qualquer bem ou serviço que onere a atividade econômica da empresa. Nesse contexto, o termo “insumo” alcança exclusivamente o conjunto de bens ou serviços diretamente empregados no processo produtivo”. Este é um dos primeiros julgados a aceitar o crédito do frete entre estabelecimentos das empresas para o transporte de insumos ou de produtos para industrialização. Neste julgado também foi aceita a glosa dos créditos relativos a serviços ligados à manutenção e que não estavam diretamente relacionados à atividade produtiva. Como escrevemos, anteriormente, o frete e os gastos com manutenção são itens controversos nos julgados, nestes casos, num aprofundamento das consequências da adoção desta posição, a discussão está em analisar se estes insumos são pertinentes à atividade do contribuinte.

Para a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, destacamos o Acórdão n. 3201-000.959, no qual assentou-se que a legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, ao permitir o aproveitamento de créditos sobre despesas com (i) a contratação de serviços prestados por pessoa jurídica, e (ii) a aquisição de combustíveis e lubrificantes deixa evidente que o legislador não teve a intenção de aproximar o conceito de insumos para essas contribuições com aquele destinado ao IPI. Dessa forma, os conselheiros seguiram o entendimento manifestado pela CSRF, em que se considera insumos todos “os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer para a produção dos bens ou serviços por ela realizada”.

Para a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, destacamos o Acórdão n. 3202-000.411, cujo entendimento adotado foi de que, para a identificação do conceito de insumos, não é suficiente que o bem e, ou, serviço tenham alguma utilidade para o processo produtivo; pelo contrário, é necessário comprovar a sua essencialidade, de modo que a sua ausência importe na impossibilidade da produção e, ou, prestação do serviço. Nessa esteira, os conselheiros decidiram que as despesas relativas a (i) agenciamento

764. Também este tema pode ser objeto de nova pesquisa.

junto a fornecedores, e (ii) valores pagos a título de comissão a representantes comerciais não podem ser considerados insumos, pois “constituem em política administrativa da empresa para a captação dos elementos de produção”, cuja subtração não impossibilita o exercício da atividade econômica.

Para a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, destacamos o Acórdão n. 3301-000.954 – julgado muito citado porque foi replicado em decisão da CSRF para um caso específico, em junho de 2011, e acaba por afirmar que o conceito de insumo está distante tanto da legislação do IPI como da legislação do IRPJ, e que é um elemento relacionado ao bem ou produto a ser destinado à venda.

Para a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, destacamos o Acórdão n. 3302-001.781, no qual assentou-se que o conceito de insumos possui definição própria. Dessa forma, para analisar se determinado bem e, ou, serviço pode ser assim enquadrado, é necessário que ele (i) seja utilizado, direta ou indiretamente, na atividade do contribuinte, (ii) seja indispensável para a formação do produto final e, ou, do serviço prestado, e (iii) esteja relacionado à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte com o seu objeto social.

Para as 1ª, 2ª e 3ª Turmas Ordinárias da 4ª Câmara, destacamos, respectivamente, os Acórdãos n. 3401-01.715, 3402-001.661 e 3403-003.629, nos quais assentou-se que devem ser considerados insumos para a Contribuição ao PIS (1ª Turma) e COFINS (2ª e 3ª Turmas) os bens e, ou, serviços necessários ao processo produtivo e à obtenção do produto e, ou, serviço final oferecido pelo contribuinte.

Para 1ª Turma Especial, destacamos o Acórdão 3801-005.038, no qual assentou-se que as despesas com combustíveis mediante a contratação de empresa fornecedora de tickets para o abastecimento de veículos podem ser consideradas insumos e, portanto, ser objeto de aproveitamento de créditos pelo contribuinte. No caso analisado, a atividade exercida pelo contribuinte consistia no fornecimento de energia, para a qual o Poder Público exige que o contribuinte disponibilize automóveis para atender as demandas em todo o território nacional. Nessa esteira, os conselheiros entenderam, por maioria de votos⁷⁶⁵ que, (i) em razão da necessidade dos dispêndios com combustível para a atividade exercida pelo contribuinte, bem como (ii) a prática costumeira de contratação de empresa fornecedora de tickets para o abastecimento dos veículos, esse tipo de despesa pode ser enquadrada na expressão “inclusive combustíveis e lubrificantes”, do artigo 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, que permite a apropriação do crédito.

Para a 2ª Turma Especial, destacamos o entendimento firmado no Acórdão n. 3802.004-256, no qual o conceito de insumos para o aproveitamento de créditos de COFINS possui definição própria, devendo ser considerado como tal os bens e, ou, serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços, ainda que não sofram alterações decorrentes de sua ação.

Observamos, assim, que pelos julgados trazidos com comentários, neste relatório, foi fixada posição uniforme das Turmas Julgadoras do CARF no sentido de aplicarem o conceito de insumos de modo a afastar da legislação do IPI e do IRPJ, trazendo um

765. Vencido o Conselheiro Paulo Sérgio Celani.

conceito próprio, que traduz um critério relacional entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a atividade do contribuinte.

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

(i) desde fevereiro de 2012, até janeiro de 2015, há jurisprudência uniforme em todas as turmas julgadoras que compõem a 3ª seção do CARF, em admitir que o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS é relacional, devendo ser verificada a relação entre o bem e, ou, serviço com a atividade exercida pelo contribuinte, de forma a verificar a sua pertinência ao processo produtivo.

(ii) apesar da uniformidade dos julgados quanto à adoção da posição intermediária, em razão desta posição indicar para um conceito relacional, há uma análise casuística para cada processo, o que gera divergências no julgamento, quanto à caracterização da relação entre o insumo e a atividade do contribuinte.

6. Análise dos reiterados julgamentos na câmara superior de recursos fiscais. Estabilização da jurisprudência, até março de 2015, para a adoção do conceito de imprescindibilidade do insumo análise do quarto grupo, relativo à visão intermediária (ou própria do PIS/COFINS), construção jurisprudencial do carf: imprescindibilidade da utilização do insumo para a atividade do contribuinte

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
9303-01.035	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Gilson Macedo Rosenberg Filho (F)	Intermediário
9303-01.036	Indústria de Peles Minuano Ltda.	23-ago-10	3ª Turma CSRF	Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martinez Lopez (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Leonardo Siade Manzan (C)	Intermediário
				Nanci Gama (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
				Judith do Amaral Marcondes Armando (F)	Intermediário
				Gilson Macedo Rosenberg Filho (F)	Intermediário
9303-01.740	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Indeterminado
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	Indeterminado
				Júlio César Alves Ramos (F)	Indeterminado
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-01.741	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	9-nov-11	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Intermediário
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Intermediário

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Indeterminado
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Marcos Aurélio Pereira Valadão (F)	Indeterminado
				Júlio César Alves Ramos (F)	Indeterminado
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-002.651	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-002.652	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303002.653	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303002.655	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	14-nov-13	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente - F)	Intermediário

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-003.069	JARI CELULOSE, PAPEL E EMBALAGENS S/A	13-ago-14	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (Relator - C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-003.079	MÓVEIS PONZONI LTDA.	13-ago-14	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Rodrigo Cardozo Miranda (Relator - C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-	Indústria de Peles	25-nov-	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
003.151 ⁷⁶⁶	Minuano	2014		Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ivan Alegretti- (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (Relatora C)	Intermediário
				Fabiola Keramidas	Intermediário
				Luiz Eduardo de Oliveira Santos (presidente)	Intermediário/restritivo
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário/restritivo
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário/restritivo
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário/restritivo
				Henrique Torres (redator designado)	Intermediário/restritivo
9303-003.194	DOUX FRANGOSUL S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL	26-nov-14	3ª Turma CSRF	Nanci Gama (Relatora - C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Intermediário
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário
				Júlio César Alves Ramos (F)	VNI

766. Este acórdão foi inserido nesta 3ª versão conforme explicações da nota de rodapé n. 761. Foi adotada a classificação “intermediário/restritivo” porque não ficou claro, pela leitura do Acórdão, se os que votaram pelo provimento parcial do recurso teriam adotado a tese restritiva do IPI.

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-003.308	TRANSZERO TRANSPORTADORA DE VEÍCULOS LTDA	25-mar-15	3ª Turma CSRF	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator -F)	Intermediário – sem aceitar o insumo objeto do processo
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário – sem aceitar o insumo objeto do processo
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário
9303-003.309	TRANSZERO TRANSPORTADORA DE VEÍCULOS LTDA	25-mar-15	3ª Turma CSRF	Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Intermediário
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Intermediário
				Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (C)	Intermediário
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Intermediário
				Maria Teresa Martínez López (C)	Intermediário
				Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Intermediário
				Henrique Pinheiro Torres (Relator -F)	Intermediário (sem aceitar o insumo objeto

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento adotado (IPI, IRPJ, Intermediário ou não identificado - "VNI")
					do processo)
				Joel Miyazaki (F)	Intermediário(sem aceitar o insumo objeto do processo)
				Júlio César Alves Ramos (F)	Intermediário
				Rodrigo da Costa Possas (F)	Intermediário

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, é importante destacar que, além dos acórdãos que inauguraram a fase de adoção do conceito de insumos que chamamos de intermediário, o tema continuou a ser objeto de discussão em sua 3ª Turma.

Considerando a importância das decisões proferidas pela CSRF, investigamos as razões de julgamento de todos acórdãos sobre o tema.

Já destacamos, neste relatório, os Acórdãos 9303-01.035 e 9303-01.036, relativos à sessão da 3ª. Turma da CSRF de agosto de 2010 e que, expressamente, trouxeram a adoção da posição aqui relatada.

Após estes julgamentos, o tema só voltou à discussão para julgamento em novembro de 2011, quando prolatados os Acórdãos n. 9303-01.740 e 9303-01.741, ambos de relatoria da Conselheira Nanci Gama, nos quais assentou-se ser possível o aproveitamento de créditos sobre bens não diretamente ligados à produção, mas cuja utilização decorra de exigência legal ou do Poder Público para o exercício da atividade produtiva. Neste caso, a controvérsia versava sobre as despesas incorridas com indumentária específica exigida pela Anvisa para as empresas frigoríficas.

Na ocasião, o voto condutor da relatora ressaltou a impossibilidade de enumerar todos os eventos capazes de gerar créditos, de modo que, para verificar se determinado bem e, ou, serviço, pode ser considerado insumo, é suficiente que a resposta ao questionamento de sua indispensabilidade seja afirmativa. Nessa esteira, e considerando que sem a indumentária exigida pelo Poder Público o contribuinte não pode executar sua atividade de fabricação de carnes, os conselheiros, por maioria de votos⁷⁶⁷, consideraram que esse tipo de despesa é inerente à produção da indústria avícola, sendo possível, portanto, o aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS.

767. Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo.

Os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Susy Gomes Hoffmann, muito embora tenham acompanhado o voto da relatora, apresentaram declaração de voto para registrar que o conceito de insumos para o aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS possui definição própria, devendo ser considerada a essencialidade e necessidade dos bens, e, ou, serviços para o processo produtivo. Dessa forma, e considerando que a indumentária decorre de exigência legal para que o produto final atinja os níveis de segurança e confiabilidade necessários, as despesas incorridas são essenciais ao processo produtivo.

Estes Acórdãos também possuem uma importância histórica porque confirmam aqueles primeiros Acórdãos citados, e trazem o histórico dos entendimentos havidos pelo CARF até então, expondo o conjunto de entendimentos das turmas julgadoras do CARF à época destes julgamentos.

Nos Acórdãos n. 9303-002.651, 9303-002.652, 9303-002.653 e 9303-002-655, tratou-se de recurso especial tanto da Fazenda como do contribuinte. O Recurso da Fazenda foi negado por unanimidade e o do contribuinte foi dado provimento parcial, sendo que neste a Conselheira relatora, Nanci Gama, restou vencida quanto a alguns itens e o Conselheiro Júlio César Alves Ramos foi designado para redigir o voto vencedor. A controvérsia versava sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS, a título de insumos, sobre as despesas com (i) contratação de serviço de decapeamento, lavra e locação, (ii) aquisição de óleo combustível tipo A-BPF, (iii) contratação de serviços de alteamento, limpeza, transporte vigilância patrimonial, melhoria de estradas, fornecimento de refeições, e (iv) aquisição de gasolina comum e óleo diesel. Na ocasião, os conselheiros entenderam que devem ser considerados insumos os dispêndios indispensáveis à produção de bens e, ou, prestação de serviços geradores de receitas tributáveis pelas contribuições.

Nessa esteira, pelo voto de qualidade⁷⁶⁸, os conselheiros consideraram que (i) apenas as despesas com o óleo consumido nos caminhões podem ser consideradas insumos e, portanto, passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS, (ii) as despesas com contratação de serviços de alteamento, de remoção de minérios e de manutenção de estradas, por servirem a vários ciclos produtivos, devem ser ativadas, e (iii) as despesas com fornecimento de refeições e de transporte para os empregados, contratação de serviço de vigilância e a aquisição de combustível para o transporte do produto final não ocorrem no processo produtivo e, portanto, não podem ser consideradas insumos.

Por unanimidade de votos, por fim, os conselheiros entenderam que as despesas incorridas com a (i) contratação de serviço de decapeamento, lavra e locação, e (ii) aquisição de óleo combustível tipo A-BPF, objeto de questionamento pela Fazenda Nacional, por estarem relacionadas ao processo produtivo do contribuinte, são passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS.

Este conjunto de acórdãos denota a complexidade do julgamento, pois, em muitos dos julgamentos há um número grande de itens em discussão, tanto em processos relacionado ao reconhecimento de um direito de crédito (pedido de restituição ou de ressarcimento, com ou sem compensação) quanto em processos decorrentes de

768. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (relatora), Rodrigo Cardozo Miranda, Antônio Lisboa Cardoso, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

lançamento de ofício (quando há a glosa de créditos tomados pelo contribuinte), trazendo uma grande dificuldade de julgamento para os conselheiros que ficam obrigados a julgar item a item, o que, em muitos casos, ocorre com divergências.

No Acórdão n. 9303-003.069 que se refere a julgamento ocorrido em agosto de 2014, também se assentou que a legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS estabeleceu conceito próprio para o termo insumos. No caso analisado, o voto condutor (vencedor por maioria de votos⁷⁶⁹) do Conselheiro Relator Rodrigo Cardozo Miranda manifestou-se no sentido de que, por se tratar de créditos decorrentes de receita de exportação, todos os dispêndios a ela vinculados podem gerar créditos, desde que legalmente previsto. Nessa esteira, e considerando que a atividade exercida pelo contribuinte consistia na produção e exportação da celulose, os conselheiros entenderam que as despesas incorridas com a (i) implantação, manutenção e exploração de florestas e (ii) produção da madeira são passíveis de aproveitamento de créditos de COFINS, pois, além de estarem relacionadas ao processo produtivo da celulose, estão vinculadas às receitas auferidas na exportação do produto final.

No Acórdão n. 9303-003.079, também de relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda e que se refere a julgado ocorrido em sessão de agosto de 2014 assentou-se, mais uma vez, que o conceito de insumos, para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e COFINS, possui definição própria. Nessa esteira, no caso analisado, os conselheiros entenderam, por unanimidade, que as despesas incorridas com a aquisição de materiais para a manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo do contribuinte são passíveis de aproveitamento de crédito de COFINS, tendo em vista a necessidade e imprescindibilidade dessas despesas.

Este caso é relevante porque emanado, por unanimidade, da 3ª Turma da CSRF indica um precedente importante para o segmento dos insumos que formam o grupo de “manutenção de máquinas”. No texto do Acórdão está expressamente indicado que “no presente caso, isso implica admitir os gastos incorridos na aquisição de materiais para manutenção de máquinas, haja vista que tais gastos são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de “insumo” previsto no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03.”

O Acórdão 9303-003.151, relativo a julgado de 25 de novembro de 2014, traz um posicionamento diferente da Turma da CSRF para este caso concreto. Pelo voto de qualidade foi dado provimento parcial ao Recurso da Fazenda para não aceitar os créditos oriundos dos “combustíveis e lubrificantes consumidos por caminhões e automóveis da contribuinte, utilizados no transporte de insumos e de mão-de-obra entre estabelecimentos distintos da sociedade empresária, por não serem aplicados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.” O redator designado, Henrique Pinheiro Torres, afirma em seu voto vencedor que alterou seu posicionamento inicial sobre o tema em razão de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que traz uma interpretação mais restritiva que a posição intermediária adotada pelo CARF.

Por outro lado, os créditos relativos aos custos referentes à remoção de lixo industrial foram aceitos por unanimidade, de tal modo que, pela leitura do acórdão, apontamos

769. Vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

que neste caso, ainda prevaleceu a posição intermediária, pois pela posição restritiva do IPI não poderiam ter sido aceitos os créditos relativos à remoção de lixo.

Concluimos que, para um dos itens do lançamento, houve a votação por uma posição intermediária mais restritiva e, para outro item, prevaleceu a posição intermediária.

Veremos, na sequência, que na mesma reunião da 3ª. Turma da CSRF ocorrida em 26 novembro de 2014 foram julgados outros casos, posteriormente a este, e continuou a prevalecer a posição intermediária, como se verifica pelos Acórdãos n. 9303-003.193, 9303-003.194 e 9303-003.195, todos de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, nos quais decidiu-se que o conceito de insumos utilizado para a análise do caso consistia “na relação direta com o processo produtivo, além de outras permissivas contidas na lei”. Todavia, o fato de existir a convergência para esta premissa não bastou para unanimidade na votação dos diversos insumos colocados em julgamento, o que confirma a nossa assertiva de que há ainda um campo vasto de discussão no que se refere ao enquadramento de determinado bem ou serviço na qualidade de insumo, em razão do critério relacional adotado pelo CARF.

Nessa esteira, os conselheiros entenderam, nestes julgados, por maioria de votos⁷⁷⁰, que as despesas com (i) tratamento dos efluentes utilizados na lavagem e congelamento de aves, e (ii) indumentárias⁷⁷¹ exigidas pelo Poder Público são passíveis de aproveitamento de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, por estarem diretamente relacionados ao processo produtivo. Assim, este julgado, consolida o entendimento do julgamento anterior desta mesma contribuinte, quanto ao bem que é item obrigatório por lei ou por exigência do Poder Público para a realização da atividade, indicando que o CARF caminhou para um consenso no que tange a este grupo de insumos (aqueles que são exigidos por lei ou pelo Poder Público para realização da atividade).

Para as despesas com (i) combustíveis e lubrificantes, (ii) mão-de-obra terceirizada para a elaboração de projetos de engenharia, e (iii) estiva e capatazia, os conselheiros entenderam que essas despesas não estão vinculadas ao processo produtivo, não podendo, portanto, ser consideradas insumos.

Os últimos julgados sobre este tema, para o período desta pesquisa, ocorreram em março de 2015 e estão veiculados nos Acórdãos n. 9303-003.308 e 9303-003.309. Estes julgados tratam da controvérsia acerca da possibilidade de se aproveitar créditos da Contribuição ao PIS e COFINS sobre as despesas incorridas com a contratação de seguro de carga. No caso analisado, o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas foi designado para redigir o voto vencedor (por maioria⁷⁷²), no qual assentou-se que a contratação de seguro de cargas é obrigatória para a prestação de serviço de transporte pelo contribuinte, de modo que as despesas incorridas a esse título são insumos típicos nesse tipo de atividade. O Conselheiro relator que ficou vencido entendeu que o contrato de seguro não estaria enquadrado no conceito de insumo.

770 . Para as despesas com indumentária, vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Para as demais despesas, vencidas as Conselheiras Nanci Gama, Fabiola Cassiano Keramidas e Maria Teresa Martínez López, que também davam provimento aos créditos de estiva e capatazia.

771. Os conselheiros utilizaram as razões de decidir do Acórdão n. 9303-01.740 já comentado, relativo ao mesmo contribuinte e aos créditos de COFINS.

772. Vencido o Conselheiro Relator Henrique Pinheiro Torres.

Enfim, todos os exemplos trazidos neste relatório em conjunto com todos os acórdãos indicados nas tabelas anexas apontam para um caso de uniformidade do CARF no tratamento do tema do conceito de insumos para fins de creditamento para o PIS e para a COFINS.

Em resumo, a análise desse grupo verificou que:

- (i) Todos os julgados da CSRF sobre o tema convergem para a posição intermediária indicada neste grupo, ainda que o Acórdão 9303-003.151, tenha trazido uma posição mais restritiva desta posição.
- (ii) Há uniformidade para adoção do conceito de insumo como um conceito relacional entre o bem ou serviço e a atividade do contribuinte. A partir desta uniformidade encontramos divergências para o enquadramento dos bens e serviços neste critério relacional.
- (iii) Pela análise destes julgados da 3ª. Turma da CSRF podemos reconhecer que além do consenso quanto à posição intermediária, houve consenso para se entender no conceito de insumo: (i) todos os bens ou serviços que são exigidos pelo Poder Público ou pela lei como requisitos para o exercício da atividade; (ii) gastos incorridos para aquisição de materiais para manutenção das máquinas utilizadas na atividade produtiva do contribuinte.

7. Insumos dos insumos/creditamento por setor

ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF COM OS TERMOS "INSUMOS" E "AGROINDÚSTRIA"									
PERÍODO DA PESQUISA: JANEIRO DE 2013 A DEZEMBRO DE 2015									
Termos de pesquisa: "Insumo e agroindústria"									
ACÓRDÃO	PUBLICAÇÃO	SESSÃO	SEÇÃO	CÂMARA	TURMA	RESULTADO	FISCO/CONTRIB	SETOR	CONTRIBUINTE
3301-002.270	06/01/2015	26/03/2014	3a.	3a.	1a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV.	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3301-002.274	06/01/2015	26/03/2014	3a.	3a.	1a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV.	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3402-002.605	26/02/2015	28/01/2015	3a.	4a.	2a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV,	Contribuinte	Eucalipto/celulose	FIBRIA
3402-002.604	26/02/2015	28/01/2015	3a.	4a.	2a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV,	Contribuinte	Eucalipto/celulose	FIBRIA
3402-002.603	26/02/2015	28/01/2015	3a.	4a.	2a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV,	Contribuinte	Eucalipto/celulose	FIBRIA
3403-002.824	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.823	27/02/2013	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.822	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.821	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.820	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.819	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.818	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.817	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.816	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.815	27/02/2014	03/11/2014	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Eucalipto/celulose	CENIBRA
3403-002.319	23/07/2013	25/06/2013	3a.	4a.	3a. TO	Maioria, provimento parcial ao RV	Contribuinte	Usina de açúcar e álcool	USINA CAETE S A
3403-002.318	23/07/2013	25/06/2013	3a.	4a.	3a. TO	Provimento parcial ao RV	Contribuinte	Usina de açúcar e álcool	USINA CAETE S A
Termos de pesquisa: "Insumo e celulose"									
ACÓRDÃO	DATA PUBLICAÇÃO	DATA DA SESSÃO	SEÇÃO	CÂMARA	TURMA	RESULTADO	FAZENDA/CONTRIB	SETOR	CONTRIBUINTE
9303-003.069	02/02/2015	13/08/2014	3a. T	CSRF		Por maioria, negar provimento	Favorável Contrib	Eucalipto/celulose	JARI CELULOSE
Termos de pesquisa: "Insumo e celulose"									
ACÓRDÃO	DATA PUBLICAÇÃO	DATA DA SESSÃO	SEÇÃO	CÂMARA	TURMA	RESULTADO	FAZENDA/CONTRIB	SETOR	CONTRIBUINTE
3802-001.512		29/01/2013				Por maioria, negar provimento	Favorável Contrib	Açúcar e álcool	SÃO DOMINGOS

A investigação analítica acerca da linha jurisprudencial formada pelo Tribunal Administrativo a respeito do conceito de insumos na sistemática da Contribuição ao PIS e da COFINS, perceptivelmente, teve como orientação, até mesmo cronológica, evolução que se iniciou com a importação de dados adotados no regime do ICMS e IPI, seguida de visão mais ampliadora que se aproximava da legislação do IRPJ, até encontrar lugar equidistante, relacionado à essencialidade no processo produtivo.

Dentro desse contexto, como uma espécie de desdobramento dessa última corrente que se formou, foram submetidas a julgamento situações envolvendo atividades que compreendiam tanto a fase de produção, como de industrialização, de modo que os itens resultantes da primeira etapa fossem utilizados e classificados como insumos na subsequente, sendo por isso conhecido o tema como "insumos dos insumos".

A discussão mostrou-se presente especialmente a partir de autuações que envolviam atividades caracterizadas por fase de exploração de atividade agrícola ou rural, sucedida por processo de industrialização dos bens obtidos nesse processo, tornando-

os típicos produtos industriais ou manufaturados, a exemplo do que notadamente verificado nos setores de celulose e açúcar e álcool.

De um lado, o posicionamento fiscal de se segregar o processo produtivo, admitindo-se o creditamento apenas com relação aos insumos consumidos no instante da industrialização, entendendo-se que a primeira parte não pertenceria a esta atividade, ou adotando o argumento de que apenas nesta segunda etapa se estaria diante dos produtos efetivamente destinados à venda, e não ao consumo próprio.

De outro, os contribuintes ou buscando demonstrar que a lei permitiria a tomada de créditos tanto em relação à produção da matéria prima, como à industrialização do produto, utilizando os dois vocábulos de forma distintas, ou, por outro ângulo, defendendo-se a unicidade do processo produtivo e a possibilidade de tomada de créditos nas duas fases, porque contínuas.

Para a realização da pesquisa com o intuito, então, de conhecimento da posição do Tribunal Administrativo sobre o tema, considerando-se a ausência de registro de acórdãos com as expressões “insumos de insumos” e “insumos dos insumos” (e variações singulares), ao lado do grande número de julgados localizados quando se utiliza apenas a palavra-chave “insumos”, e o fato de se identificar a discussão em questão comumente nas atividades de industrialização que se iniciam com a produção rural ou agrícola, optou-se por utilizar como critérios de busca os termos “insumo” e “agroindústria”, cumulativamente (conectivo “e”).

Com relação aos resultados obtidos a partir deste corte, pode-se dizer, portanto, tratar-se de pesquisa exaustiva para o período compreendido entre janeiro de 2013 e dezembro de 2015, a partir das informações obtidas exclusivamente no sítio do CARF. Contudo, pelas mesmas razões expostas, seria temerário se afirmar o mesmo quanto a uma busca geral sobre o tema “insumos de insumos”, embora se acredite que a partir da leitura dos julgados relativos a agroindústria se possa alcançar uma orientação quanto ao posicionamento do Tribunal a respeito do assunto.

No intervalo objeto da pesquisa, com os termos apontados, localizou-se então 43 resultados, sendo apenas 17 deles acórdãos relacionados ao tema específico “insumos dos insumos”, cuja sessão tenha ocorrido após janeiro de 2013. São eles, todos acessados em 17 de fevereiro de 2016:

- Acórdão n. 3301-002.270, em sessão de 26/03/2014; (Grupo I)
- Acórdão n. 3301-002.274, em sessão de 26/03/2014; (Grupo I)
- Acórdão n. 3402-002.605, em sessão de 28/01/2015; (Grupo II)
- Acórdão n. 3402-002.604, em sessão de 28/01/2015; (Grupo II)
- Acórdão n. 3402-002.603, em sessão de 28/01/2015; (Grupo II)
- Acórdão n. 3403-002.824, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.823, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.822, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.821, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.820, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)

- Acórdão n. 3403-002.819, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.818, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.817, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.816, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.815, em sessão de 03/11/2014; (Grupo III)
- Acórdão n. 3403-002.319, em sessão de 25/06/2013; (Grupo IV)
- Acórdão n. 3403-002.318, em sessão de 25/06/2013. (Grupo IV)

Como pode ser observado, todos são acórdãos produzidos pela 3^a. Seção de Julgamento, sendo um deles de competência da 1^a. Câmara, dois da 3^a. Câmara e o restante totalmente julgado pelas 2^a. e 3^a. Turmas Ordinárias da 4^a. Câmara. Assim, constata-se também que, com os exatos termos de pesquisa utilizados, não pode ser encontrado como resultado acórdão emanado da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Partindo-se dessa universalidade identificada, organizou-se, primeiramente, 05 grupos de decisões, tomando-se em conta a sua possibilidade de reunião porque julgados praticamente idênticos, proferidos na mesma sessão de julgamento, em face do mesmo contribuinte e situações fática e jurídica aproximadas, com diferenças apenas em relação ao tributo exigido (Contribuição ao PIS ou COFINS) ou ao período autuado.

A partir daí se inferiu basicamente duas linhas de julgamento, todas favoráveis aos contribuintes quanto aos “insumos dos insumos”, embora de muitas votações tenha resultado provimento parcial aos recursos voluntários, considerando a existência de glosas com outras peculiaridades e temas de naturezas diversas.

A orientação do posicionamento que se pode dizer mais frequente nos acórdãos analisados (Grupos I, II e III) reconhece o direito ao crédito com fundamento (i) na existência de um conceito próprio da sistemática da Contribuição ao PIS e da COFINS, (ii) que seria mais ampliativo que ao aplicável no regime do IPI e ICMS, mas não teria o mesmo alcance do conceito construído a partir da legislação do IRPJ, (iii) referindo-se àqueles itens diretamente ligados e correlacionados ao processo produtivo.

Especificamente, (iv) pontua-se não haver previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da atividade agroindustrial, separando a produção da matéria prima, com o fim de rejeitar os créditos relativos à primeira etapa da produção.

Em trecho do voto vencedor no Acórdão n. 3301-002.270, o redator designado Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal observa a qualidade dessa conclusão, lembrando que se o contribuinte separasse a fase da produção da matéria prima em outra empresa, ele poderia apropriar créditos desta atividade e aproveitá-los integralmente quando vendesse o produto para a industrialização, entendendo, portanto, pela possibilidade do creditamento com relação à produção da matéria prima, desde que os respectivos encargos possam ser caracterizados como insumos, segundo a legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Ainda dentro dessa primeira linha de fundamentos, no Acórdão n. 3403-002.824, o Conselheiro Antonio Carlos Atulim enfrentou situação em que a fiscalização além de

adotar o conceito restritivo de insumo estabelecido pelas Instruções Normativas da Receita Federal para o IPI, também seccionou a atividade do contribuinte em duas etapas: a produção da matéria prima (madeira) e a extração da celulose (produto final industrializado a ser exportado).

No seu entendimento, ao assim proceder, acabou por considerar como "produção" apenas a etapa industrial do processo produtivo, como se estivesse analisando um processo de ressarcimento de IPI, esquecendo-se de que os artigos 3º., II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03 utilizam os termos "produção" ou "fabricação", vocábulos sabidamente diferentes, significativos das atividades de "criar", "gerar", "dar lugar ao aparecimento de algo", no primeiro caso, e de "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir", no segundo.

Tal diferenciação, ao seu ver, justamente asseguraria o direito de crédito em relação aos processos de fabricação; aos processos de produção, que englobam atividades não industriais, e também aos processos produtivos mistos que envolvam as duas atividades, das quais resultem um bem ou um serviço que seja destinado à venda, uma vez que a partícula "ou" teria sido empregada com valor semântico inclusive, do contrário, quisesse o legislador excluir de forma deliberada a atividade mista, teria empregado a expressão "ou...ou" ("**ou** produção **ou** fabricação").

Assim sendo, conclui que a legislação que rege a Contribuição ao PIS e a COFINS atribui o direito ao crédito em relação ao custo de bens e serviços aplicados na "produção ou fabricação" de bens destinados à venda, de modo que, para tal fim, o processo produtivo deve ser visto como um todo unitário, compreendido desde a fase de exploração agrícola ou rural, até o fim da industrialização.

Essa assertiva seria ainda acrescida pelo argumento de que o art. 22-A da Lei n. 8.212/91 considera "agroindústria" a atividade de industrialização da matéria prima de produção própria, não existindo amparo legal para que a autoridade administrativa seccionasse o processo produtivo da empresa agroindustrial em cultivo de matéria prima para consumo próprio e em industrialização propriamente dita, a fim de expurgar do cálculo do crédito os custos incorridos na fase agrícola da produção.

Passando-se a segunda linha de julgamento indicada anteriormente, percebe-se seguir essa mesma direção, mas de modo menos declarado e mas direcionado à uma verificação casuística de créditos apropriados por empresas de setores determinados.

Nos julgados do Grupo IV, se apreciou hipótese em que a Fiscalização recusou o direito de crédito em relação aos insumos que não entrariam em contato físico com o produto final e, especificamente, àqueles referentes à fase da lavoura na produção da cana de açúcar, por supostamente não consistirem materiais aplicados na etapa de sua transformação em álcool, efetiva industrialização.

Lendo os votos vencido e vencedor do Acórdão n. 3403-002.319, também se alcança a posição de que o legislador ultrapassaria o âmbito da industrialização, utilizando termos mais amplos, referindo-se à produção ou fabricação de bens e, também, à prestação de serviços. Com efeito, a industrialização dar-se-ia nos limites em que ocorre a incidência do IPI, cujo fato gerador corresponderia à saída de um produto industrializado de um estabelecimento industrial ou equiparado, ao passo que o contexto em que ocorreria a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS seria mais

amplo, por apresentarem como fato gerador a receita bruta ou faturamento, alcançando, assim, todo tipo e amplitude de atividade produtiva, não apenas a fase de industrialização.

Por outras palavras, de acordo com o referido acórdão, *“toda aquisição que gera crédito de IPI também gera crédito de PIS/Cofins, pois os parâmetros restritivos aplicados ao IPI são integralmente abarcados pelos parâmetros mais abrangentes previstos nas Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, mas não se pode pretender o inverso”*.

Nesse sentido, de acordo com o Acórdão n. 3403-002.319, o insumo que gera direito de crédito de Contribuição ao PIS e COFINS deve ser, portanto, consentâneo com a amplitude da atividade produtiva de que resulta o auferimento da receita pelo contribuinte, independentemente de situar-se na fase que antecede a industrialização, e foi com esse espírito com que foram analisados os insumos em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool.

A identificação dessa linha de julgamento suscitou a possibilidade de pesquisa por setor, para isso se iniciou com a utilização dos termos “insumos e celulose”, localizando-se no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015 apenas um julgado distinto daqueles já citados anteriormente, mas desta vez proferido pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se da seguinte decisão, acessada em 18 de fevereiro de 2016: Acórdão n. 9303-003.069, em sessão de 13/08/2014. (Grupo V)

Trata-se de voto de relatoria do Conselho Rodrigo Cardozo Miranda, que parte da mesma noção acerca da existência de um conceito próprio da sistemática da Contribuição ao PIS e da COFINS, distante do regime aplicável ao IPI e ao IRPJ, segundo o qual se deve considerar como insumo, diante de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003), todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. No caso das indústrias de celulose, isso implicaria admitir não só os gastos incorridos na produção direta da celulose, mas também na própria produção da madeira que lhe serve de insumo.

Daí se concluir que todos os gastos incorridos como “insumos dos insumos”, que no caso são aqueles necessários para a produção da madeira, devem ser considerados para atendimento da sistemática não cumulativa, não fazendo sentido se permitir o creditamento quando se compra a madeira e impedi-lo quando se incorre em gastos, por exemplo, no planejamento de plantio e investimento em tecnologia de produção de madeira, na medida em que todos eles têm como objetivo incrementar a produção de celulose.

Com o relato da pesquisa realizada, nos exatos termos indicados, conclui-se, então, que o CARF, a partir da conceituação de insumo com dados próprios da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, distanciando-se daquelas aplicáveis ao IPI, ICMS e IRPJ, vem admitindo a tomada de créditos com relação aos encargos incorridos na fase de produção da matéria prima, quando posteriormente aplicada na etapa de sua

industrialização, sem que se segregue o processo produtivo para este fim, o que é típico da atividade agroindustrial, sobretudo da celulose e açúcar e álcool.

8. Conclusões

1ª CONCLUSÃO: A experiência da pesquisa empírica revelou dificuldades no acesso à informação e à interpretação das decisões do CARF: (i) instabilidade do site do CARF, pois os resultados de busca oscilaram em função do momento de acesso ao site (exemplo: no dia 27 de novembro de 2015, pesquisamos a palavra-chave “IN 247” para o período de dezembro de 2002 a dezembro de 2011 e obtivemos um resultado de 57 acórdãos; no dia 18 de fevereiro de 2016, porém, utilizamos esses mesmos critérios de pesquisa e obtivemos um resultado de 73 acórdãos); (ii) falta de clareza dos resultados de julgamento transcritos nos Acórdãos (exemplo: dificuldade na identificação dos conselheiros presentes e seu respectivo posicionamento, especialmente quando a votação foi subdividida em vários itens e rodadas de votos); (iii) a falta de uniformidade das ementas combinada com os limites da ferramenta de busca do site do CARF prejudicam a identificação de acórdãos relevantes; (iv) ausência de filtro, no campo de pesquisa do site, por câmara e turma, impede o acompanhamento (accountability) do entendimento jurisprudencial das turmas, câmaras e da própria CSRF (que, por consequência, impõe dificuldade ao acesso democrático aos Acórdãos paradigmáticos, pressuposto de admissibilidade dos recursos especiais).

2ª CONCLUSÃO: A pesquisa indica ter havido uma posição inicial, de 2007 a dezembro de 2010, para aplicação da tese restritiva do conceito de insumos, aproximando-o daquele previsto na legislação do IPI, bem como uma incipiente reação à tese do IPI, buscando aplicar ao conceito de insumo a definição de despesa necessária própria do IRPJ.

3ª CONCLUSÃO: Em agosto de 2010, dois julgamentos da 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdãos 9303-01.035 e 9303-01.036), marcaram a inauguração da jurisprudência que adotou um conceito próprio (ou intermediário) de insumos para creditamento PIS/COFINS, qual seja, o bem ou serviço essencial ou imprescindível para o exercício da atividade econômica do contribuinte. Com exceção do Acórdão 9303-003.151 que traz uma posição mais restritiva a esta posição intermediária, como relatamos, não foi encontrado nenhum acórdão da CSRF que tenha adotado posição diversa até março de 2015.

4ª CONCLUSÃO: Não foi possível identificar, de modo absoluto, se determinado bem ou serviço é essencial ou imprescindível, pois essa conclusão decorre de uma análise relacional (subjética, casuística e probatória), isto é, o bem é essencial em relação a uma determinada atividade, mas não o é em relação a outra. Apesar dessa indeterminação, é possível afirmar que dois grupos de bens e serviços gozam de presunção de essencialidade (mantendo-se o teste relacional) em virtude de reiteradas decisões da CSRF: bens ou serviços exigidos pelo poder público (ANVISA, MPT, INMETRO etc.) e bens para a manutenção de máquinas.

5ª CONCLUSÃO (INSTITUCIONAL): Diz Lourival Vilanova que “a conotação despista a denotação”, mas o CARF constrói outra pista, identificando critério normativo coerente para estabelecer nova conotação legal para identificar, claramente, a classe

(denotação) de insumos que gera crédito para efeito caracterizar o PIS/COFINS diferenciado como “não-cumulativo”. O CARF exerce o dever de preencher lacuna de reconhecimento (lacuna semântica), justamente, porque a legislação originária (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) omitiu-se em definir claramente o conceito de “insumo”. Esta pesquisa detecta que o CARF exerceu com maestria sua missão: estabeleceu, originariamente, a tese restritiva pela aplicação da legislação do IPI; opôs, dialeticamente a esta, a tese ampliativa da legislação do IRPJ; para, enfim, estabelecer a síntese da tese intermediária (ou própria do PIS/COFINS). A conotação da legalidade estabelecida pelo CARF importa para os contribuintes e é ouvida pelo Poder Judiciário como voz da expertise: prova disso é que as posições técnicas do CARF irradiam-se sobre o STJ, conforme verificamos no voto do Resp. 1.246.317/MG, proferido pelo Min. MAURO CAMPBELL que, de forma exemplar cita expressamente acórdãos do CARF (p.15), revelando esse processo dialético de aprendizado, em torno das teses dos insumos pela linha do IPI, IRPJ e intermediária. Assim, o CARF, ao seu modo, constrói a regra do jogo no deserto conotativo do sistema tributário brasileiro, realizando sua MISSÃO, sua VISÃO e seus VALORES, deixando rastros profundos que elucidam a denotação normativa para solução de litígios concretos do passado e criam segurança jurídica para os fatos do futuro, para além da operação Zelotes, e nenhum vento as apagará.

PIS E COFINS – CONCEITO DE RECEITA

AUTORES

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA

JOÃO LIMA

KAREM JUREIDINI DIAS

JOSÉ ANTONIO MINATEL (COORDENADOR)

RAQUEL MINATEL

RODRIGO MIRANDA

VANESSA RAHAL CANADO

1. Conceito de Receita: critérios norteadores da pesquisa

A pesquisa realizada nos julgados perante o Tribunal Administrativo que funciona na estrutura do Ministério da Fazenda (Conselhos de Contribuintes e atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), em torno do tema relacionado com a delimitação do conceito de receita, demonstra a existência de significativa controvérsia na definição da matéria que, nos termos do art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, pode ser tomada como base de cálculo para a incidência das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, daqui em diante referidas como PIS e COFINS.

Em razão da restrita competência atribuída por lei ao Tribunal Administrativo que tem a nobre função de revisar, no plano da lei e com grau de definitividade na esfera administrativa, as pretensões da União que envolvam matéria tributária para as quais são opostas resistências pelos sujeitos passivos, advirta-se que em obediência ao enunciado da Súmula⁷⁷³ CARF n. 02 o conteúdo dos julgados selecionados para pesquisa não abrange a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das regras jurídicas utilizadas pelo fisco para sustentar a exigência dessas contribuições, salvo quando essa específica controvérsia (constitucionalidade da lei) já tenha sido objeto de exame pela esfera competente (STF).

Diante da diversidade das matérias que propiciaram a instauração de litígios na esfera administrativa, foram selecionados 7 (sete) subtemas, considerados pela relevância da controvérsia envolvendo o conceito de receita, que foram distribuídos entre os membros do grupo para aprofundamento da pesquisa, com a indicação para que o foco da análise de cada julgado ficasse centrado nos fundamentos determinantes: (a) do lançamento efetuado pelo fisco (Auto de Infração); (b) da decisão adotada pela Turma julgadora do CARF; (c) de eventual contraponto relevante debatido e registrado no julgamento.

2. Matérias controvertidas em torno do conceito de receita

As pesquisas relacionadas com a controvérsia na delimitação do conceito de “receita”, para fins de incidência de PIS e COFINS, alcançaram o exame de grande número de acórdãos proferidos pelo Tribunal Administrativo. Essas pesquisas foram relatadas individualmente por cada integrante do grupo e estão concentradas nos seguintes temas previamente selecionados, aqui colocados sem a preocupação de estabelecer uma ordem de importância para essa apresentação: (1) Recuperação de tributos frente ao conceito de receita – 48 acórdãos pesquisados; (2) Bonificações sobre compras x conceito de receita - 09 acórdãos relatados; (3) Valores de transferências, repasses a terceiros e reembolsos de gastos em face do conceito de receita - 09 acórdãos relatados; (4) Incentivos fiscais e subvenções governamentais x receita – 36 acórdãos pesquisados; (5) Conceito de receita e presunção legal em depósito bancário não identificado – 17 acórdãos pesquisados; (6) Conceito de receita e variação cambial – 56 acórdãos pesquisados; e (7) Perdão de dívida frente ao conceito de receita – 9 acórdãos relatados.

773. **Súmula CARF n. 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2.1. Recuperação de tributos frente ao conceito de receitas⁷⁷⁴

A questão central envolvendo os valores dos tributos recuperáveis frente ao conceito de receita, para fins da incidência das contribuições do PIS e da COFINS, diz respeito à abrangência ou não destes valores pela base de cálculo indicada na legislação que dispõe sobre as contribuições.

Isso porque há nessa matéria, basicamente, dois entendimentos sobre o conceito de receita para fins das contribuições ora em comento. O primeiro entendimento trata o conceito de receita como um conceito essencialmente contábil, compreendido como “qualquer contrapartida de variação patrimonial aumentativa do ativo ou diminutiva do passivo”⁷⁷⁵, argumentando que apenas seriam passíveis de exclusão da base de cálculo das contribuições itens expressamente mencionados na legislação. Já o segundo entendimento defende que se deve construir o conceito jurídico de receita para fins da contribuição ao PIS e da COFINS.

Diante desse contexto, entendemos por bem separar as discussões dos julgados em relação ao tipo de tributo recuperável e sua hipótese, porquanto a pesquisa demonstra que cada tipo de ressarcimento gera discussões relacionadas às legislações específicas que permitiram a recuperação do tributo. Assim, temos a discussão sobre a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS (i) sobre o crédito presumido de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), concedido pela Lei n. 9.363/96, (ii) sobre a transferência ou cessão de créditos de ICMS para terceiros e (iii) sobre reconhecimento e utilização de ativo fiscal diferido decorrente da apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL.

Segue a lista de acórdão analisados:

ACÓRDÃO N.	DATA	ACÓRDÃO N.	DATA	ACÓRDÃO N.	DATA
3201-001.891	25/02/2015	3403-00.711	28/10/2010	204-03.520	04/11/2008
9303-003.019	05/06/2014	3403-00.712	28/10/2010	204-03.482	08/10/2008
1802-001.573	06/03/2013	3803-00.770	30/09/2010	204-03.483	08/10/2008
1401-000.889	07/11/2012	3401-00.904	28/07/2010	204-03.489	08/10/2008
3202-000.498	22/05/2012	3401-00.738	24/05/2010	204-03.490	08/10/2008
3801-01.043	20/03/2012	3401-00.739	24/05/2010	204-03.491	08/10/2008
1301-001.148	06/03/2012	1803-00.346	07/04/2010	204-03.444	05/09/2008
3301-00.920	02/05/2011	2803-00.143	02/06/2009	204-03.447	05/09/2008

774. Autoria Karem Jureidini Dias.

775. Voto vencido conselheiro relator Júlio César Alves Ramos, Acórdão n. 204-02.019 do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 09 de novembro de 2006.

ACÓRDÃO N.	DATA	ACÓRDÃO N.	DATA	ACÓRDÃO N.	DATA
3401-01.098	09/12/2010	402/03-783	11/02/2009	204-03.448	05/09/2008
3401-01.121	09/12/2010	204-03.599	07/11/2008	204-03.449	05/09/2008
3401-01.127	09/12/2010	204-03.600	07/11/2008	204-03.395	03/09/2008
3403-00.707	28/10/2010	204-03.601	07/11/2008	204-03.396	03/09/2008
3403-00.708	28/10/2010	204-03.517	04/11/2008	204-03.397	03/09/2008
3403-00.709	28/10/2010	204-03.518	04/11/2008	201-79.966	24/02/2007
3403-00.710	28/10/2010	204-03.519	04/11/2008	204-02.019	09/11/2006

(i) Crédito Presumido de IPI

O chamado crédito presumido na apuração do IPI foi instituído pela Lei n. 9.363/96, que também concedeu o ressarcimento de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo ambos os benefícios concedidos para as empresas exportadoras. Esse incentivo fiscal se deve à sistemática dos tributos indiretos incidentes sobre a cadeia produtiva e a intenção dos agentes públicos em propiciar que os produtos brasileiros sejam competitivos no mercado internacional.

Explicamos melhor, devido à sistemática de débitos e créditos dos tributos indiretos, quando há uma saída não tributada (por exemplo, as exportações que são imunes), em regra não é possível a apropriação do crédito e, neste caso, consequentemente, os tributos indiretos, que seriam suportados pelo consumidor final, acabam sendo suportados pelo exportador, o qual, naturalmente, passaria o custo de tais tributos para o preço final do produto. Nesse contexto, para que os produtos brasileiros fossem mais competitivos no mercado internacional, instituiu-se o crédito presumido de IPI e o ressarcimento da contribuição ao PIS e da COFINS na exportação.

Ocorre que a Receita Federal do Brasil entendeu que seria receita o valor apropriado como crédito presumido na apuração do IPI e, dessa forma, seria tributável pela contribuição ao PIS e pela COFINS, porquanto se encaixaria no conceito amplo de receita dado pelo §1º, do artigo 3º, da Lei n. 9.718/98⁷⁷⁶. Entendimento este seguido pelos adeptos do conceito amplo de receita mencionado linhas acima.

776. Destaca-se que o referido dispositivo foi declarado inconstitucional pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 390.840 / MG, Min. Relator Marco Aurélio, Julgamento 09/11/2005. Ementa: *CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, §1º, DA LEI N. 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL N. 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto*

Entretanto, o levantamento da jurisprudência aponta que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁷⁷⁷ possui majoritário entendimento no sentido de que não se pode entender que a Lei n. 9.718/98 alargou a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS para todas as receitas auferidas indistintamente, justamente porque, no caso sob análise aqui tomado como exemplo, a Lei n. 9.363/96 tinha a função de incentivar a exportação dos produtos nacionais, não podendo haver a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS nos valores concedidos a título de crédito presumido de IPI, como ressarcimento de valores da contribuição ao PIS e da COFINS suportados na composição dos custos de produtos efetivamente exportados. De acordo com algumas decisões, “não se pode conceber que a União proceda ao ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados e, ao mesmo tempo, tribute o valor desse ressarcimento”⁷⁷⁸.

Nesse contexto, alguns acórdãos⁷⁷⁹ ainda frisam a ideia de que, mesmo que os valores referentes ao crédito presumido de IPI fossem caracterizados como receita das pessoas jurídicas, ela seria imune porque corresponderia à receita proveniente de exportação (já que a exportação é a causa imediata do ressarcimento). Essa interpretação, segundo os acórdãos, possui fundamento nos Pareceres Normativos CST n. 71/72⁷⁸⁰ e n. 45/76⁷⁸¹, em que há a afirmação de que o ressarcimento de créditos outorgados por benefícios à exportação tem natureza de receita de exportação.

Outra discussão, que alguns acórdãos permeiam, trata da natureza do referido crédito presumido de IPI. Nessa toada, podemos observar, basicamente, dois entendimentos:

formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI N. 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

777. Acórdão n. 204-02.019 do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 09 de novembro de 2006. Acórdão n. 204-02.019 do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 09 de novembro de 2006. Acórdão n. 1803-00.346, sessão de 07 de abril de 2007.

778. Voto condutor no Acórdão n. 204-02.019 do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 09 de novembro de 2006.

779. Acórdão n. 204-02.019 do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 09 de novembro de 2006; Acórdão n. 1803-00.346, sessão de 07 de abril de 2007.

780. “9. Quanto à modalidade de utilização do crédito referida -na alínea 'd' — o ressarcimento em espécie — ocioso seria expender-se qualquer argumentação no sentido de classifica-la como receita, já que com esta se identifica na sua forma mais típica.

10. Assim, demonstrado que está a natureza de 'receita', inerente aos incentivos fiscais, dúvida nenhuma subsiste quanto a qualificação dos mesmos como receita de exportação, visto estarem diretamente vinculados à exportação e decorrerem necessariamente desta. Como tais, são os referidos incentivos computados na referida receita para se obter o seu percentual em relação à receita global.” (Destacamos)

781. “(...) **a utilização dos créditos-decorrentes de estímulo fiscal deve ser considerada como receita operacional, nos termos do art. 155 do Decreto n. 76.186/75 (RIR/75) e qualificada como 'receita de exportação’.** (Destacamos)

(i) de que o crédito presumido de IPI tem natureza de subvenção para custeio ofertada pelo Poder Público, mediante renúncia fiscal, para auxiliar o beneficiário a arcar com os gastos de sua atividade (hipótese em que os créditos também seriam tributados pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme artigo 322, inciso I, do RIR/99); e (ii) de que os créditos presumidos de IPI representam verdadeiro ressarcimento de custos, oferecido ao contribuinte para compensar os encargos econômicos de PIS e da COFINS embutidos nos custos das compras de mercadorias e insumos utilizados nas operações de exportação.

(ii) Transferência ou cessão de créditos de ICMS para terceiros

Em relação a essa matéria, a despeito da controvérsia que foi gerada, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caminhou, recentemente, no sentido da não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre operações de cessão onerosa de saldo credor de ICMS, reconhecendo a ausência de natureza de receita em tais ingressos. Em se tratando de cessão de créditos acumulados de ICMS sem ágio ou deságio, isto é, pelo exato valor constante das escritas fiscais, deliberou-se, majoritariamente, tratar-se de fato contábil meramente permutativo, sem que haja, portanto, trânsito de novo componente positivo no resultado ou impacto no patrimônio líquido da entidade. A esse respeito, destaca-se o Acórdão n. 204-03.395 da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, ao apreciar circunstância relativa a crédito acumulado em operações de exportação, na sessão de 03/09/2008 acolheu voto da Relatora Conselheira Nayra Bastos Manatta que acabou por orientar o decidido em diversos outros casos semelhantes⁷⁸². Sua ementa é elucidativa:

PIS NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DO ICMS A TERCEIROS. Não incide Pis e Cofins na cessão de créditos de ICMS, uma vez sua natureza jurídica não se revestir de receita.

E prossegue a Relatora, ao fundamentar seu entendimento:

A natureza do crédito cedido é importante para o deslinde da lide [...].

Contudo, e mesmo por isso, se houver débito desse imposto, a utilização desse crédito incentivado deverá, primeiramente, ser compensado com aquele. Mas há outras formas de aproveitamento, caso ainda reste saldo credor, como será sempre o caso de empresas preponderantemente exportadoras. Ao menos na legislação do ICMS no RS, sucessivamente, o saldo credor, poderá ser transferido para outro estabelecimento seu dentro do Estado do Rio Grande do Sul ou para outro contribuinte, dentro do Estado. Também, sendo impossível seu aproveitamento nas formas anteriores, poderá ser utilizado para pagar aquisições de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem, bem como máquinas e equipamentos. E, por fim, transferi-lo para terceiros, contribuintes de ICMS, no Estado do Rio Grande do Sul, para que os adquirentes do crédito o utilizem para extinguir, pela forma de compensação seus débitos do tributo.

782. Esse entendimento foi reiterado inúmeras vezes pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Cf. Acórdãos n. 204-03.395, 204-03.396, 204-03.397, 204-03.444, 204-03.447, 204-03.448, 204-03.449, 204-03.482, 204-03.483, 204-03.489, 204-03.490, 204-03.491, 204-03.517, 204-03.518, 204-03.519, 204-03.520, 204-03.599, 204-03.600 e 204-03.601. Igualmente, há também precedentes da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão n. 201-79.966) e da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (Acórdão n. 202-79.966).

Esse crédito não se reveste da natureza de receita. Até porque não se pode cindi-lo para concluir que uma forma de aproveitamento gera acréscimo patrimonial e outra não. Se o crédito fosse transferido a uma filial da mesma empresa poderíamos falar em acréscimo patrimonial? Ou só há falar-se em acréscimo patrimonial quando há cessão do crédito a terceiro? A sua natureza é uma só, incidível.

Embora citado caso versasse sobre créditos oriundos de operações de exportação – circunstância à qual a relatora atribuíra significativa relevância (embora não tenha sido o argumento central)–, registre-se que pronunciamentos mais recentes da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara, da Terceira Seção de Julgamento⁷⁸³, também concluíram pela não incidência das contribuições, sendo irrelevante a origem do crédito acumulado e também a forma de sua contabilização, como concluiu o relator Odassi Guerzoni Filho:

Como é cediço, os créditos de ICMS devem ser empregados, inicialmente, para reduzir os débitos, no âmbito da não-cumulatividade própria. Depois, remanescendo saldo credor este pode ser empregado nos termos em que a lei estadual dispuser, comportando inclusive o ressarcimento, em algumas hipóteses. Seja deduzido dos débitos, ressarcido ou transferido a terceiros, continua com a mesma natureza jurídica. Daí não parecer razoável que, a depender da forma de utilização desse crédito, seja ou não tributado pelo PIS e pela Cofins.

Sublinho considerar irrelevante a contabilização desse crédito, pois a circunstância de constar do ativo, antes de ressarcido ou transferido a terceiros, não tem qualquer importância para caracterizá-lo como integrante da receita bruta tributável pelos PIS e Cofins. Também não vejo relevância na posição assumida pelo adquirente: tanto faz que o cessionário seja um fornecedor do cedente ou uma terceira pessoa sem vínculo anterior.

O importante é que, desde a origem e independentemente da forma de utilização, trata-se de créditos do ICMS.

Por oportuno, informo que a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes já decidiu, à unanimidade, pela exclusão dos créditos de ICMS transferidos, **quando decorrentes de exportação**. Refiro-me ao Recurso n. 148.095, Acórdão n. 204-03.395, sessão de 03/09/2008, relatora a ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Destacando que aquele julgado possui fundamentação diferenciada deste, já que lá é dado relevo à circunstância de se tratar de créditos oriundos de exportação, enquanto neste consideraria tal origem sem importância (se a lei estadual autorizar a transferência escorada no inc. II do §2º do art. 25 da LC n. 87/96, que não se restringe a créditos da exportação, parece-me também não deva haver incidência do PIS e Cofins, assim como se dá quando a lei estadual se ampara no inc. II do §1º do mesmo artigo, que se

783. Cf. Acórdãos n. 3401-01.101, 3401-01.127 e 3401-01.134, todos relatados pelo Conselheiro Odassi Guerzoni Filho e julgados em 09/12/2010. O entendimento pela não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre ingressos relativos à cessão onerosa de créditos de ICMS está consolidado na Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento – cf. Acórdãos 3401-00.738, 3401-00.739, 3401-00.904, 3401-01.095, 3401-01.096, 3401-01.097, 3401-01.098, 3401-01.100, 3401-01.101, 3401-01.102, 3401-01.103, 3401-01.121, 3401-01.123, 3401-01.124, 3401-01.125, 3401-01.126, 3401-01.127, 3401-01.128, 3401-01.129, 3401-01.130, 3401-01.131, 3401-01.132, 3401-01.134, 3401-01.135, 3401-01.136, 3401-01.137, 3401-01.147, 3401-01.148, 3401-01.149, 3401-01.150, 3401-01.151 e 3401-01.152.

refere especificamente às operações de exportação), em reforço à interpretação acima explanada reproduzo parte do voto da douta Conselheira Nayra Bastos Manatta no Acórdão n. 204-03.395, que vai de encontro à minha argumentação: (...)” (sem grifos no original).

Nessa mesma diretriz, verifica-se o Acórdão n° 3202-000.498, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, em 22/05/2012, bem como o Acórdão n° 3801-01.043, proferido pela Primeira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, em 20/03/2012. Ainda nesse sentido, destacam-se reiterados precedentes da Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento⁷⁸⁴.

Importante consignar que todos os precedentes favoráveis aos contribuintes são expressos ao determinar a incidência das contribuições sobre eventual ágio verificado na cessão do crédito acumulado de ICMS.

Por outro lado, verificou-se também posicionamento contrário aos contribuintes na Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara, da Terceira Seção de Julgamento⁷⁸⁵, como se exemplifica do Acórdão n. 3301-00.604, decidido pelo voto de qualidade na sessão de 29/07/2010, sendo relator designado o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, julgado que tem a seguinte ementa:

BASE DE CÁLCULO, RECEITAS DE CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS A TERCEIROS. As receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) a terceiros integram a base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa.

No caso, tratava-se de cessão de crédito acumulado de ICMS em razão de operações de exportação e, sucintamente, restou assentado que o ingresso financeiro decorrente de tal transferência é receita para fins fiscais, sendo irrelevante a forma pela qual a operação foi contabilizada, uma vez que “sempre haverá ingresso em dinheiro, título de crédito e/ou mercadorias, implicando aumento do resultado econômico da cedente”⁷⁸⁶.

784. Cf. Acórdãos n. 3403-00.707, 3403-00.708, 3403-00.709, 3403-00.710, 3403-00.711, 3403-00.712. Em todos os acórdãos constou como vencido o voto do Conselheiro Robson Jose Bayerl.

785. Cf. Acórdãos n. 3301-00.399, 3301-00.580, 3301-00.581, 3301-00.594, 3301-00.595, 3301-00.596, 3301-00.597, 3301-00.598, 3301-00.600, 3301-00.601, 3301-00.602, 3301-00.603, 3301-00.604, 3301-00.605, 3301-00.605, 3301-00.606, 3301-00.607, 3301-00.608, 3301-00.609, 3301-00.610, 3301-00.613, 3301-00.615, 3301-00.616, 3301-00.617, 3301-00.618, 3301-00.619, 3301-00.620, 3301-00.718 e 3301-00.920. Destaque-se que, em todos os acórdãos, os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso, Rodrigo Pereira de Mello e Maria Teresa Martinez López restaram vencidos, pois reconheciam a não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre ingressos decorrentes da cessão de crédito acumulado de ICMS. Os acórdãos foram decididos, portanto, por voto de qualidade.

786. Importante rememorar que, a partir de 01/01/2009, passou a vigorar a nova redação do artigo 1º da Lei n. 10.833/2003, com a inclusão do inciso IV em seu §3º operada pela Lei n. 11.945/2009, que determina expressamente a não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre receitas provenientes da cessão de crédito acumulado de ICMS oriundo, exclusivamente, de operações de exportação. Desta feita, tais acórdãos desfavoráveis, ao abordar a questão, asseveram que o permissivo legal somente poderia ser aplicado a partir da citada data, de modo que, em casos que não se refiram a exportações, não se haveria de cogitar a não incidência das contribuições em referência.

A Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento⁷⁸⁷ e a Terceira Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento⁷⁸⁸, igualmente, acataram entendimento contrário aos contribuintes, reconhecendo a incidência das contribuições sobre os ingressos provenientes da cessão onerosa de créditos acumulados do ICMS.

De toda forma, em que pese a manutenção de entendimento contrário aos contribuintes em algumas turmas do Conselho, registre-se que a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (Segunda Turma) posicionou-se no sentido da não incidência das contribuições em questão sobre o ingresso decorrente da cessão de crédito acumulado de ICMS, como se denota da seguinte ementa:

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representativa de receita⁷⁸⁹.

Destaque-se o seguinte fundamento sobre o qual se embasou o acórdão:

“[...] O fato é que o crédito acumulado de ICMS gerado por um contribuinte não é receita, e nem pode ser equiparado a tal, eis que tem natureza meramente contábil. [...].

A cessão de créditos não pode ser comparada a uma venda de mercadorias, isto porque trata-se [sic] de operação fiscal no qual a contribuinte possuidora dos créditos cede o direito de utilização a uma outra empresa, operação essa sem cunho comercial [...].

Dessa forma, conquanto haja entendimentos nos dois sentidos, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, majoritariamente, orientou-se no sentido da não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre ingressos financeiros decorrentes da cessão onerosa de crédito acumulado de ICMS, desde que até o exato montante verificado nas escritas fiscais. Na hipótese remota de haver ágio em favor do cedente, sobre a parcela que superar os valores escriturais, a orientação da jurisprudência é no sentido da incidência das contribuições.

(iii) Reconhecimento e utilização de ativo fiscal diferido decorrente da apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL

Por fim, avalia-se a posição do Tribunal Administrativo sobre o impacto do reconhecimento e da utilização de ativo fiscal diferido, decorrente de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, na apuração da contribuição ao PIS e da COFINS.

Vale frisar que o antigo Segundo Conselho de Contribuintes já se manifestou por duas vezes no sentido da não incidência dessas contribuições, como se depreende das decisões abaixo ementadas:

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. Excluem-se da base de cálculo da contribuição ao PIS as reversões de provisões e, também, a contrapartida

787. Cf. Acórdãos n. 3302-00.642 e 3302-00.645.

788. Cf. Acórdão n. 2803-00.143.

789. CSRF - Acórdão 02/03-783, Relatora Conselheira Maria Teresa Martinez López, sessão de 11/09/2009.

em conta de resultado do exercício, da contabilização do Ativo Fiscal Diferido⁷⁹⁰.

ATIVO FISCAL DIFERIDO. O Ativo Fiscal Diferido não representa receita auferida razão pela qual não há de sofrer a tributação da Cofins⁷⁹¹.

A primeira decisão consagra posição no sentido de que o aproveitamento do crédito fiscal, no momento do reconhecimento do ativo fiscal diferido, limitar-se-ia a uma mera expectativa de direito cuja concretização dependeria de condições futuras, tal como a apuração de lucros com os quais prejuízos pudessem ser compensados, embora certo seja que a perspectiva de aproveitamento do crédito fiscal é, justamente, permissão e condição para seu reconhecimento e mensuração.

Já a segunda decisão traz a lume questão relevante, relativa à natureza efetiva da contrapartida do reconhecimento do ativo fiscal diferido, conforme fundamento que se extrai do voto:

Havendo prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, o Ibracon recomenda que os valores dos ativos fiscais diferidos sejam reconhecidos tendo como contrapartida conta de receita, que comporá o resultado contábil do período, mas pode ser excluída do lucro líquido para determinação da base de cálculo de tributos.

O IR e a CSLL escriturados como despesas em contrapartida a conta de passivo não são dedutíveis na formação da base de cálculo um do outro; nem da sua própria, razão pela qual pode se inferir que se as despesas que decorrem do reconhecimento de passivo não são dedutíveis, também as receitas decorrentes do reconhecimento dos ativos não devem ser tributadas.

Ou seja, os valores correspondentes a Ativos Fiscais Diferidos representam receitas contábeis que já transitaram pelas contas de resultado, não podendo ser classificadas como ‘receitas auferidas’ nos termos da Lei n. 9.718/98, devendo por consequência, serem excluídas do lançamento”.

A linha inaugurada pelo último pronunciamento transcrito (Acórdão 204-03.457), parte da definição de “ativo fiscal diferido” como “valor do tributo (...) recuperável em período futuro relacionado a (...) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados”, circunstância em que a contrapartida de seu reconhecimento afasta-se, como decidido na jurisprudência administrativa, do conceito de receita para, pela sua natureza, caracterizar-se como recuperação de despesa tributária.

2.2. Bonificações sobre compras x conceito de receita⁷⁹²

A questão que aqui se analisa é como as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tratam as chamadas “bonificações sobre compras”, face ao conceito de “receita” para efeito de base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos da legislação das referidas contribuições.

790. Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - Acórdão 201-78.528, publicado em 24/10/2005.

791. Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - Acórdão 204-03.457, publicado em 07/10/2008.

792. Autoria de Raquel Motta Brandão Minatel.

Primeiramente, apenas para situar o tema, é pertinente uma breve introdução para delimitar o contexto em que são concedidas essas “bonificações”, que possuem a mesma natureza dos chamados “descontos obtidos” e decorrem de pacto firmado na relação comercial existente entre o fornecedor e o revendedor. Aparecem as “bonificações” como componentes vinculados ao “preço” ajustado para cada operação e podem ser traduzidas como a prática comercial em que o fornecedor, por política de vendas ou outra razão econômica, concede vantagem ao seu cliente, geralmente condicionada ao volume de itens adquiridos, ou mesmo pelo tratamento de exclusividade para a linha de produtos adquiridos, sempre com o propósito de induzir a conduta positiva do comprador.

Por meio de concessões mútuas entre comprador e vendedor, que podem até se aproximar do instituto da transação, são pactuadas diferentes formas de “bonificações”, dentre elas as chamadas “bonificações em mercadorias”, terminologia muito utilizada nas operações comerciais, especialmente na atividade de varejo. Essa modalidade traduz-se na entrega de quantitativo adicional de produtos para o comprador a título de “bonificação”, além da quantidade efetivamente negociada numa determinada operação, produtos bonificados que geralmente são entregues ou despachados em conjunto, mas sem onerar a operação de venda e compra pactuada.

Todavia, as “bonificações” concedidas nas operações comerciais pactuadas entre fornecedor e revendedor não se restringem unicamente à entrega de quantidade maior de mercadorias, ocorrendo também na forma de “descontos concedidos” nos preços dos produtos negociados entre fornecedores e adquirentes, algumas vezes configurando abatimentos com nítida vocação financeira, uma vez que esses verdadeiros créditos podem ser aproveitados pelos adquirentes quando da liquidação das faturas (descontos financeiros) ou evidenciados na redução de preços das mercadorias em compras futuras efetivadas pela pessoa jurídica (abatimento de créditos).

Na pesquisa sobre o tema realizada no site do CARF, no período de novembro de 2015 a janeiro de 2016, em acórdãos publicados entre janeiro de 2004 e dezembro de 2015, foram utilizadas as seguintes palavras-chave: “COFINS e bonificação” que resultou na identificação de 56 acórdãos, destes foram descartados 15, por tratarem de “bonificação na venda”⁷⁹³. Outros 5 foram descartados por tratarem de matérias diversas⁷⁹⁴, não atinentes ao tema em análise. Os 36 julgados remanescentes estão relacionados com o tema e são objeto do presente relatório, destacando-se que 27 desses acórdãos apresentam decisões com fundamentos idênticos.

793. Acórdão 201-80857, 3802-002.410, 401-002.117, 3401-002.118, 3401-001.947, 3401-001.948, 3401-001.949, 3401-001.950, 3401-001.951, 3401-001.952, 3401-001.953, 3401-001.954, 3401-001.955, 3401-001.956, 3401-001.957.

794. Acórdãos 1803-001.481, 3403-001.683, 1402-001.530, 1101-001.035, 3403-001.683.

ACÓRDÃO N.	DATA	ACÓRDÃO N.	DATA
3403-003.487	27/01/2015	1402-000.957	12/07/2012
3802-003.542	20/08/2014	3403-00.393	25/05/2010
3802-002.410	27/02/2014	1802-00065	27/07/2009
203-10.152	27/11/2013	204-03.303	01/07/2008
3402-002.210	27/11/2013	204-03.304	01/07/2008

Em algumas das decisões analisadas o Tribunal Administrativo fez a distinção entre bonificações “condicionais” e “incondicionais”⁷⁹⁵, para efeito de verificar a pertinência do registro de créditos das contribuições de PIS e da COFINS, quando a empresa adquirente está enquadrada no regime não cumulativo, hipótese que não é objeto dessa pesquisa. No entanto, essa mesma distinção também foi utilizada para efeito de examinar a inclusão, ou não, pela beneficiária dos valores das questionadas “bonificações” no conceito de receita da adquirente, conforme ficou consignado no Acórdão n. 3402-002.210, cujo trecho do voto se transcreve:

De todo modo, pelas conclusões acima, as bonificações, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com o objetivo de “rebache de preço” ou em mercadoria, serão sempre descontos **condicionais ou incondicionais**. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal devem ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar.⁷⁹⁶ (grifos acrescidos)

Pela reiterada valoração dessa classificação nos diferentes julgados que foram examinados, faz-se uma breve contextualização entre essas duas modalidades.

Nas chamadas “bonificações condicionais” ou “descontos concedidos sob condição”, a palavra condição tem o seu significado ligado ao direito obrigacional (teoria dos contratos) e, neste campo, significa “cláusula que subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto. É vantagem cuja materialização depende de evento

795. Dentre outras, veja-se os Acórdãos ns. 3802-003.537, 3802-003.538, 3802-003.539, 3802-003.540, 3802-003.541, 3802-003.542, 3802-003.543, 3802-003.544, 3802-003.545, 3802-003.546, 3802-003.547, 3802-003.548, 3802-003.549, 3802-003.550, 3802-003.551, 3802-003.552, 3802-003.553, 3802-003.554, 3802-003.555, 3802-003.556, 3802-003.557, 3802-003.558, 3802-003.559, 3802-003.560, 3802-003.561, 3802-003.562, 3802-003.563, 3802-003.564, 3802-003.565, 3802-003.566, 3802-003.567, 3802-003.568 de 27 de fevereiro de 2014 e n. 3802-003.542, todos julgados em 20 de agosto de 2014, na 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento.

796. Acórdão n. 3402-002.210, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, na sessão de 26 de setembro de 2013.

futuro e incerto, ou seja, que poderá ocorrer em momento posterior à realização da operação, mas que continua subordinando a eficácia do negócio em que se origina (compra e venda) e não outro.

Já a chamada “bonificação incondicional” é aquela concedida desde o momento em que se realiza o negócio, em que se efetiva a formalização do contrato, escrito ou verbal. É desconto concedido de pronto ao comprador, para que se efetive a venda, daí ser reconhecido na linguagem coloquial como o “desconto concedido na nota fiscal”.

Na pesquisa deparou-se com a existência de julgado em que foi utilizado esse divisor de águas, atrelado ao efeito contábil de redução de passivo da adquirente, para determinar que essa vantagem se ajustaria ao conceito de receita, decidindo o colegiado administrativo que, “nos termos da Lei n. 9.718/98, a receita bruta, base de cálculo da COFINS a partir de fevereiro de 1999, inclui os descontos condicionais recebidos de fornecedores e não informados nas notas fiscais, por implicarem em redução do passivo sem contrapartida no ativo”.⁷⁹⁷

Outras decisões proferidas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também levaram em conta a distinção entre bonificação “condicional” e “incondicional”, considerando que não integra o conceito de receita somente quando se tratar de bonificação “incondicional”, como se verifica de trecho da ementa do Acórdão n. 3403-003.487 em que restou averbado que “os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto”.⁷⁹⁸

Nesses julgados, o entendimento foi no sentido de que as bonificações nas compras eram dadas a posteriori e, ainda que vinculadas a qualquer condição comercial, ficariam enquadradas no conceito de receita, estando, portanto, sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

Algumas decisões proferidas pelo então Conselho de Contribuintes consideraram que as bonificações nas compras se enquadrariam como valor de ajuste do custo de aquisição dos produtos comprados, redutor que não comporia o conceito de receita e, portanto, essas bonificações nas compras não deveriam ser tributadas pelo PIS e pela Cofins, independentemente de serem “condicionais” ou “incondicionais”. Nesse sentido, merece destaque o já mencionado Acórdão n. 203-10.152.

Na mesma linha existem outros julgados enfatizando a natureza da bonificação recebida na compra de mercadoria, para concluir que esse benefício não pode ser enquadrado no conceito de receita por tratar-se de redução de custo, como ocorre quando a empresa recebe uma quantidade maior de produtos pelo mesmo preço,

797. Acórdão n. 203-10.152, proferido na sessão de 18 de maio de 2005 pela 3ª. Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes;

798. Acórdão n. 3403-003.487, sessão de 27 de janeiro de 2015. Ainda neste mesmo sentido, estão os Acórdãos n. 204-03303 e 204-03304, ambos preferidos pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 01 de julho de 2008; no Acórdão 1802-00065, proferido pela 2ª. Turma Especial, da Primeira Seção de Julgamento, sessão de 27 de julho de 2009 e no Acórdão n. 1402-000.957, proferido pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, sessão de 10 de abril de 2012.

fazendo com que ocorra redução no valor unitário do produto adquirido. Pela relevância de suas considerações, destaca-se trecho do voto do Conselheiro Júlio César Alves, no Acórdão n. 204-03.304, que assim se expressou:

Como é de todos sabido, bonificações de fato não são tributadas pela Cofins nem pelo PIS. E isso tanto no "bonificador" (estabelecimento de onde saem) quanto no bonificado (quem as recebe). Neste, servirão para reduzir o custo individual das mercadorias recebidas, sequer merecendo qualquer registro contábil específico. Ao contrário, simplesmente debita-se o estoque pelo total de mercadorias recebidas e credita-se a conta relativa ao fornecedor (ou bancos ou caixa) pelo valor a pagar (ou já pago).⁷⁹⁹

Também foi esse o entendimento exarado no Acórdão n. 3403-00.393 ao concluir que "redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC n 20/98"⁸⁰⁰.

Utilizando como fundamento as novas diretrizes emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, especialmente os CPC's ns. 16 e 30, de 2009, na mensuração do valor da "receita" para efeito de registro na escrituração contábil, há pronunciamento do CARF no sentido de que "as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos"⁸⁰¹.

O mesmo Acórdão aborda os descontos obtidos pelo comprador equiparando-os à receita financeira, utilizando-se como parâmetro a legislação que trata do Imposto sobre a Renda, mais especificamente o art. 373, do RIR/99, que considera não só os juros, mas também os descontos, como sendo receitas financeiras, e que, portanto, estariam sujeitos à incidência das contribuições, mas sem possibilidade de exigência por força da alíquota zero vigente na data dos julgados (Decreto n. 5.146/2004), com o que o efeito seria neutro.

Em síntese, diante da pesquisa de jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, relativamente ao tema "bonificação nas compras" e o seu tratamento tributário frente ao conceito de "receita", pode-se concluir pela existência de diferentes posicionamentos. Há manifestações entendendo que, independentemente de serem condicionais ou incondicionais, as vantagens obtidas pelas bonificações nas compras não se encaixam no conceito de receita, por estarem atreladas às operações (compras) em que revelam natureza de redução de custos. A maioria dos julgados analisados adota esse alinhamento em relação às bonificações concedidas incondicionalmente, tanto em mercadoria como as financeiras, considerando-as como redução do custo de aquisição e, dessa forma, não se encaixam no conceito de receita para efeito da legislação do PIS e da COFINS.

Já para as bonificações concedidas sob condição, principalmente para aquelas concedidas em dinheiro, a maioria dos julgados examinados as considera como

799. Acórdão n. 204-03.304 da 4ª. Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 01 de julho de 2008.

800. Acórdão n. 3403-00.393, sessão de 25 de maio de 2010 da 3ª. Turma da Quarta Câmara, da 3ª. Seção de Julgamento.

801. Acórdão n. 3402-002.210, sessão de 26 de setembro de 2013 da 2ª. Turma da 4ª. Câmara, da Terceira Seção de Julgamento, relator o Conselheiro João Carlos Cassuli Junior.

integrantes do conceito de receita e, assim, passíveis de tributação pelo PIS e COFINS. Em conclusão, não se pode dizer com segurança que o entendimento sobre a matéria está pacificado no aludido órgão, uma vez que no período da pesquisa (até dezembro de 2015), no site oficial do CARF não foi localizada nenhuma decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais com específico pronunciamento sobre o tema.

2.3. Valores de transferências, repasses a terceiros e reembolsos de gastos em face do conceito de receita⁸⁰²

A questão relativa ao conceito de receita para o PIS e a COFINS e valores de transferência e repasses a terceiro, bem como os reembolsos de gastos, notadamente para se aferir a base de cálculo desses tributos, fomentou uma jurisprudência bastante rica no antigo Segundo Conselho de Contribuintes e na atual Terceira Seção do CARF, inclusive na Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Chama a atenção, nesse sentido, que algumas atividades acabaram se destacando em termos de relevância e volume de acórdãos.

Com efeito, na pesquisa realizada em meados de 2016, considerando os acórdãos publicados entre janeiro de 2002 e dezembro de 2015, foram utilizadas, em um primeiro momento, as palavras-chave “PIS e COFINS e conceito e receita e terceiro”, o que resultou em 63 acórdãos. Em seguida, foram utilizados os termos “PIS e COFINS e Reembolso”, o que resultou em 12 acórdãos. Depois “PIS e COFINS e repasse”, com 54 acórdãos.

Verificou-se, então, como já salientado acima, que algumas discussões se destacavam não só por sua reiteração, mas também pela sua profundidade. Os setores de telecomunicações, publicidade e propaganda, e, por fim, o de transporte ferroviário, em que há, pela própria natureza dessas atividades, valores transferidos a terceiros, acabaram por levar à pesquisa o acréscimo de termos específicos.

Com isso, quanto às empresas de publicidade e propaganda, passou-se à utilização das seguintes palavras-chave: “Agência e Propaganda e receita e veículo e PIS e COFINS”, o que resultou em 4 acórdãos. Utilizando-se as primeiras palavras-chave só com “COFINS”, a pesquisa resultou em 11 acórdãos. Fazendo o mesmo procedimento apenas com “PIS”, chegou-se a 9 acórdãos.

No tocante às agências de publicidade e propaganda, a discussão diz respeito, basicamente, à inclusão dos valores, recebidos pelas agências dos anunciantes/contratantes, na base de cálculo dos referidos tributos, valores estes inseridos nas suas notas fiscais, mas que são devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação.

Nas autuações se entendeu, em síntese, que todos os valores constantes das notas fiscais ou faturas das agências de propaganda são receitas próprias e, com isso, devem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Os contribuintes, por outro lado, defendem que a legislação própria do setor (Lei n. 4.680/65 e Decreto n. 57.690/66) estabelece que a remuneração recebida pelas agências de propaganda corresponde a um percentual sobre o valor cobrado pelos veículos de divulgação, e que, ainda que

802. Autoria de Rodrigo Cardozo Miranda.

tais valores estejam inseridos em suas notas fiscais e sejam pagas a elas, tais receitas pertencem a terceiros – os veículos de divulgação.

No Acórdão n. 3302-00.962⁸⁰³, em julgamento unânime realizado em maio de 2011, foi adotado o entendimento de que os valores recebidos pelas agências de propaganda, ou incluídos em suas notas fiscais, e devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação, não configuram receita da agência e, conseqüentemente, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, na mesma linha de precedente do Segundo Conselho de Contribuintes⁸⁰⁴.

Destacou-se, ainda, que mesmo não havendo previsão legal de exclusão de receitas de terceiros da base de cálculo de tais tributos, o que se tem, de fato, e com base nas previsões legais acima referidas, é o agenciamento do serviço de divulgação, que é contratado pela agência de propaganda em nome de seu cliente anunciante, por sua conta e ordem, a quem compete efetuar o pagamento pelo serviço de divulgação prestado pelo veículo de divulgação, quer diretamente, quer via agência de propaganda. A quem é realizado o pagamento, no entendimento do acórdão, é irrelevante. A agência de propaganda não tem responsabilidade pela falta de pagamento do serviço de divulgação ou qualquer outro serviço contratado em nome de seu cliente.

No caso específico do Acórdão n. 3302-00.962 acima aludido, as notas fiscais dos veículos de divulgação foram emitidas em nome do cliente anunciante, que de fato contratou o serviço (via agência), e apresentadas pela agência de propaganda ao cliente anunciante através da nota fiscal própria desta atividade, onde consta o valor dos honorários (serviços prestados pela agência) e o valor dos serviços prestadores ao cliente anunciante por terceiros, devidamente comprovado pelas notas fiscais dos prestadores de serviços de divulgação, emitidas contra o cliente anunciante. A receita auferida pela agência, assim, foi somente o valor dos honorários (ou comissão) calculados sobre o valor dos serviços contratados por conta e ordem do cliente anunciante.

Já no Acórdão n. 9303-01.595, em julgamento realizado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em agosto de 2011, por voto de qualidade, entendeu-se que as agências de propaganda e publicidade não podem excluir da base de cálculo da COFINS, apurada a partir da soma dos valores totais das faturas/notas fiscais de serviços por ela emitidas, os valores pagos aos veículos de divulgação, que não são meros repasses financeiros, mas sim custos ou despesas das agências. E isso porque a nota fiscal/fatura representa o valor dos serviços prestados pelo emitente – agência – ao seu destinatário – anunciante – no valor total nela consignada.

Entendeu-se, outrossim, que o contribuinte pretendia tributar apenas a receita líquida, deduzindo as despesas incorridas com a prestação de serviços, fazendo exclusões não permitidas na legislação.

803. Acórdão n. 3302-00.962, proferido na sessão de 04 de maio de 2011 pela 2ª. Turma da 3ª. Câmara, da 3ª. Seção de Julgamento.

804. Acórdão n. 201-77.363, da 1ª. Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, sessão de 02 de dezembro de 2003.

O Acórdão n. 3402-002.314⁸⁰⁵, ao seu turno, em julgamento unânime realizado em janeiro de 2014, entendeu que o artigo 2º da Lei n. 9.718/98, ao estabelecer o “faturamento” como base de cálculo do PIS e da COFINS, cuidou do “faturamento próprio” da pessoa jurídica, o que exclui da base de cálculo desses tributos quaisquer outras incidências sobre faturamentos de terceiros. E isso, no caso, independente de tais valores terem sido recebidos pelas agências de propaganda e incluídos em suas notas fiscais, pois os valores devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação não são conceituados como receitas próprias das agências.

Já no Acórdão n. 9303-002.996, em julgamento realizado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em junho de 2014, e em que se deu provimento ao recurso especial do contribuinte por maioria de votos, prevaleceu o entendimento de que os valores relativos aos serviços de divulgação prestados pelos veículos de divulgação, ainda que previstos nas notas fiscais das agências de propaganda, não integram a base de cálculo da COFINS das agências de propagandas. E isso não só em razão da legislação própria do setor, mas, principalmente, em decorrência das provas coligidas aos autos comprovarem que tais valores eram efetivamente dos veículos de divulgação (com a juntada de notas fiscais próprias desses veículos).

Com efeito, entendeu-se que restou comprovado nos autos que existiam relações jurídicas diversas entre os clientes das agências de propaganda, os anunciantes, e os veículos de divulgação, representados não só pelas notas fiscais dos próprios veículos, mas também por boletos de cobrança dos veículos contra os anunciantes. Além disso, prevaleceu o entendimento de que a própria legislação prevê que o faturamento do veículo será feito em nome do anunciante, devendo o veículo de divulgação remetê-lo à agência responsável pela propaganda (artigo 15 do Decreto n. 57.690/66).

Parece, assim, principalmente por este último precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que a questão referente à inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores recebidos pelas agências dos anunciantes/contratantes, inseridos nas suas notas fiscais, que são devidos pelos anunciantes aos veículos de divulgação, está ligada ao conjunto probatório dos autos, notadamente quanto à comprovação de que a receita auferida, ainda que constante das notas fiscais das agências de propaganda, a elas não pertence.

A discussão referente às empresas de telecomunicações, por outro lado, está toda centrada nos valores referentes aos serviços de interconexão, em que uma operadora telefônica utiliza a rede de outra operadora para completar uma chamada quando seu cliente realiza ligação para local onde a primeira não tem rede. De forma similar à controvérsia das agências de propaganda exposta acima, aqui se discute se a receita de interconexão, cobrada pela operadora diretamente do seu cliente, é receita própria ou de terceiros.

Nessa pesquisa utilizou-se apenas a palavra-chave “interconexão”, o que resultou em 54 acórdãos.

Desses 54 acórdãos verificou-se que 43 foram proferidos pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção, em sessão realizada em fevereiro de 2011, e em todos eles o recurso

805. Acórdão n. 3402-002.314, proferido na sessão de 29 de janeiro de 2014 pela 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara, da 3ª. Seção de Julgamento.

voluntário foi negado por voto de qualidade.⁸⁰⁶ O entendimento que prevaleceu nesses julgados foi de que os valores de interconexão, pagos pela operadora a outras empresas de telecomunicações, não devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, não podendo ser considerados receitas de terceiros.

O voto do relator original nesses julgados, todavia, foi no sentido de que apenas as receitas próprias do contribuinte devem fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS. Como os valores de interconexão configurariam receitas de terceiros, e não receitas próprias, deveriam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, ainda que compondo o preço da fatura enviada ao cliente.

Como já ressaltado, no entanto, o entendimento que prevaleceu foi em sentido contrário. Entendeu-se, em síntese, que existem duas relações jurídicas distintas, uma entre a operadora e seu cliente, e outra entre a operadora e as demais operadoras. Inexistindo qualquer contrato entre os clientes e as demais operadoras, a assunção de dívida e os pagamentos respectivos são independentes: os clientes assumem o compromisso de pagar à sua operadora por todos os serviços prestados, incluindo os que demandam interconexão; a operadora, por sua vez, se torna devedora ou credora em relação a cada uma das outras operadoras, a depender das interconexões entre si.

Assim, na linha do voto condutor dos julgados mencionados, não seria possível excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores pagos pelos custos de interconexão, como se fossem mero repasse. Isso seria possível apenas se existisse contratos firmados entre os clientes e cada uma das demais operadoras. Além disso, tais operações são tributadas na sistemática cumulativa do PIS e da COFINS e, por conseguinte, os custos incorridos não poderiam ser excluídos da base de cálculo.

No Acórdão n. 3301-002.504⁸⁰⁷, em julgamento realizado em dezembro de 2014, seguiu-se esse mesmo entendimento, ou seja, de que os valores pagos pelas empresas de telecomunicações a outras operadoras de telefonia, a título de interconexão, não são excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, que nessa atividade continuam submetidos ao regime cumulativo, onde vigora a incidência bis in idem e os custos não são dedutíveis.

Cumpre registrar, no entanto, que nos acórdãos CSRF/02-02.218⁸⁰⁸ e CSRF/02-02.223,⁸⁰⁹ a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 2006, ainda

806. Acórdãos nos. 3401-001.203, 3401-001.206, 3401-001.129, 3401-01.180, 3401-01.178, 3401-001.177, 3401-001.217, 3401-001.216, 3401-001.215, 3401-001.214, 3401-001.213, 3401-001.212, 3401-001.211, 3401-001.210, 3401-001.209, 3401-001.208, 3401-001.207, 3401-001.205, 3401-001.204, 3401-001.201, 3401-001.200, 3401-001.198, 3401-001.197, 3401-001.196, 3401-001.195, 3401-001.193, 3401-001.192, 3401-001.191, 3401-001.190, 3401-001.188, 3401-001.187, 3401-001.186, 3401-001.185, 3401-001.182, 3401-001.174, 3401-01.202, 3401-01.189, 3401-01.184, 3401-01.183, 3401-01.179, 3401-01.176, 3401-001.181 e 3401-001.175. Esses processos, a propósito, todos do mesmo contribuinte, ainda não foram objeto de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em sede de recurso especial.

807. Acórdão n. 3301-002.504 proferido na sessão de 11 de dezembro de 2014 pela 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara, da 3ª. Seção de Julgamento.

808. Acórdão CSRF/02-02.218 proferido na sessão de 24 de janeiro de 2006 pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

809. Acórdão CSRF/02-02.223 proferido na sessão de 24 de janeiro de 2006 pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

na época dos Conselhos de Contribuintes, julgou os casos de “roaming” da telefonia móvel. Nesses precedentes se entendeu que as receitas de “roaming”, mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato, não se incluem na base de cálculo da COFINS devida. E isso porque referida base de cálculo seria apenas a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados sempre a terceiros, como pretendo “faturamento bruto” para, sobre ele, exigir o tributo.

Já com relação à pesquisa dos precedentes referentes às empresas de transporte ferroviário, onde, em situação similar à das empresas de telecomunicações, se tem a utilização de sistema ferroviário de terceiro para realização de transporte iniciado em sistema próprio, o chamado “tráfego mútuo”, foram utilizadas as palavras-chaves “PIS e COFINS e ferroviário”, que resultou em 10 acórdãos. Com os termos isolados “PIS” e “COFINS” obteve-se, respectivamente, 11 e 12 acórdãos.

Desses julgados destaca-se o Acórdão n. 9303-001.714, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF em julgamento realizado em novembro de 2011, em que se enfatizou que não há qualquer vínculo entre o cliente e outra concessionária que não seja aquela diretamente contratada, onde se inicia o transporte. Sendo assim, o valor integral recebido pela concessionária inicial, prestadora de serviço de transporte ferroviário, constitui receita sua, tributável pelo PIS e pela COFINS, seja na forma da Lei Complementar n. 70/91, seja na Lei n. 9.718/98, dele não se podendo abater os valores pagos e repassados a outras empresas pela cessão de suas linhas férreas, eis que esses constituem meros custos do prestador de serviço e remuneração pelo uso da malha e equipamentos da outra concessionária.

Esse mesmo entendimento foi adotado nos Acórdãos ns. 3402-001.797, 204-03.098, 204-03.097, 3302-00.795, 204-02.975 e 201-80.611.

Vale destacar, ainda, quanto às empresas de transporte ferroviário, que apesar de não se considerar possível a exclusão dos valores pagos a título de “tráfego mútuo”, já se admitiu o creditamento em razão desses pagamentos na sistemática não-cumulativa da COFINS, nos termos do inciso II do artigo 3º da Lei n. 10.865/2003, consoante decidido no Acórdão n. 3403-003.005, em sessão de julgamento realizada em maio de 2014.

Por outro lado, a par desses precedentes de atividades específicas – agências de publicidade, empresas de telecomunicação e prestadoras de serviço de transporte ferroviário - vale destacar outras situações não tão recorrentes.

Com efeito, merece destaque o Acórdão n. 3803-003.450⁸¹⁰, proferido em julgamento realizado em agosto de 2012, onde se decidiu, por maioria de votos, que os valores recebidos por escritório de advocacia a título de reembolso de despesas decorrentes do pagamento de custas processuais, fotocópias e impressões, que não integram o objeto social do escritório de advocacia, não integram o faturamento, base de cálculo da COFINS. E isso porque tais valores não constituem faturamento do escritório, mas apenas mero reembolso de despesas que não podem ser considerados prestação de

810. Acórdão n. 3803-003.450 proferido na sessão de 22 de agosto de 2012 pela 3ª. Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento.

serviços da sociedade de advocacia, mormente porque o exercício da advocacia é incompatível com qualquer procedimento de mercantilização ou com atividades a ela estranhas.

Chama a atenção, todavia, precedente em sentido contrário não da Terceira Seção do CARF, mas da Primeira, consubstanciado no Acórdão n. 1803-002.463⁸¹¹, em que o PIS e a COFINS foram julgados por decorrência da decisão proferida no IRPJ.

Neste julgado, por voto de qualidade, se entendeu que o ingresso de valores recebidos por escritório de advocacia para fazer face a despesas com advogados correspondentes, despesas com viagens, despesas com deslocamento e despesas incorridas na condução dos processos, todas despesas inerentes e necessárias à prestação de serviços advocatícios, consiste em ingressos para reembolso de tais despesas, e, portanto, deve ser considerado integrante de sua receita bruta. Em outras palavras, prevaleceu o entendimento de que os valores recebidos que se prestam a reembolsar as despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica devem ser considerados receita passível de tributação.

Por último, no tocante aos reembolsos de gastos e conceito de receita para apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, importante destacar o Acórdão n. 3402-001.912⁸¹², julgado em setembro de 2012, e em que, por maioria de votos, se entendeu que os valores recebidos por instituição financeira de suas empresas controladas, a título de reembolso ou ressarcimento por despesas com serviços compartilhados, sem qualquer margem de lucro ou finalidade lucrativa, não se incluem no conceito de faturamento ou receita bruta.

Assim, em face de todo o exposto, resta patente que a controvérsia atinente ao conceito de receita para o PIS e a COFINS e à aferição da sua base de cálculo em face dos valores de transferência e repasses a terceiros, e também dos reembolsos de gastos, suscitaram e ainda devem suscitar calorosos debates no CARF, notadamente na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

2.4. Incentivos fiscais e subvenções governamentais x receita⁸¹³

Uma das matérias que gera bastante controvérsia, no âmbito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é a caracterização de incentivos fiscais e subvenções concedidas pelos governos, nas mais diversas esferas, como “receita” e, consequentemente, a possibilidade de sua tributação pelo PIS e COFINS.

A fim de implantar políticas de desenvolvimento regionais ou de determinados setores, os governos da União, dos Estados e dos Municípios concedem incentivos fiscais e financeiros. Tais benefícios, muitas vezes, são concedidos por meio de renúncia de parte dos tributos devidos, outorga de regimes especiais de tributação que acarretam a redução da carga tributária, concessão de créditos presumidos, ou,

811. Acórdão n. 1803-002.463 da 3ª. Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, proferido na sessão de 25 de novembro de 2014.

812. Acórdão n. 3402-001.912 proferido na sessão de 27 de setembro de 2012 pela 2ª. Turma da 4ª. Câmara, da Terceira Seção de Julgamento.

813. Autoria de Daniel Souza Santiago da Silva.

por exemplo, concessão de financiamento ou empréstimos subsidiados para pagamento dos tributos apurados, muitas vezes com descontos posteriores. Há, ainda, subvenções concedidas de outras formas diretas, como nos casos de realização de benfeitorias, obras de infraestrutura e, por exemplo, concessão de terrenos. Toda essa transferência de recursos públicos para a iniciativa privada tem o objetivo atrair investimento e, conseqüentemente, empregos e desenvolvimento.

As mais diversas formas de concessão de incentivos, largamente utilizados por praticamente a totalidade dos Estados da Federação, especialmente no âmbito da denominada guerra fiscal do ICMS, em geral, reduzem o valor do crédito tributário a ser pago.

Diante de tais renúncias fiscais e concessões de subvenções das mais diversas espécies, surgiu o questionamento do tratamento tributário a ser dado a tais benefícios.

A caracterização dos ganhos obtidos através dos incentivos fiscais concedidos como subvenções isentas ou não sujeitas à incidência de alguns tributos federais, é uma das questões que mais gerou controvérsias e divergências.

Uma das linhas sustentadas pelos contribuintes, e acolhida por parte das decisões proferidas pelo CARF, como restará analisado em seguida, é a de que, à luz da legislação federal, mais especificamente a partir da interpretação das disposições do artigo 443, do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”), os ganhos obtidos como decorrência de isenção ou redução de impostos, concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não se submetem à incidência do IRPJ, se puderem ser classificadas como subvenções para investimento.

Apesar de, até a edição da Lei n. 12.973/14⁸¹⁴, não haver previsão expressa de que as subvenções para investimento não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, parte da jurisprudência firmou entendimento que, por coerência, caracterizada a subvenção para investimento, não estaria caracterizada “receita”, pressuposto de fato para a exigência das contribuições.

Para que sejam excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dentre outros requisitos legais, durante a vigência da legislação anterior⁸¹⁵, os valores dos benefícios deveriam ser mantidos em conta de Reserva de Capital [não passível de distribuição, mas sujeita ao emprego para absorção de prejuízos ou para aumento de capital social – sendo vedada a posterior redução].

814. Os arts. 54 e 55 da Lei n. 12.973/14 alteraram as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, para acrescentar previsão expressa de que as subvenções para investimento não integram a base de cálculo das contribuições ao PIS (art. 1º, §3º, inciso X, da Lei n. 10.637/02, incluído pela Lei n. 12.973/14) e à COFINS (art. 1º, §3º, inciso IX, da Lei n. 10.637/02, incluído pela Lei n. 12.973/14).

815. O art. 30 da Lei n. 12.973/14 dispôs que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou aumento do capital social, devendo ser tributada caso seja dada destinação diversa.

Essa é a principal discussão relacionada ao tema das subvenções estatais: a caracterização do incentivo concedido como subvenção para investimento ou como subvenção corrente ou de custeio.

A correta definição da classificação da subvenção é de suma importância, pois é a partir dela que a análise quanto a eventuais repercussões fiscais se inicia.

Caracterizado o benefício como subvenção para investimento, os respectivos ganhos ficam sujeitos a um tratamento fiscal benéfico, em face da isenção tributária disposta no art. 443, do RIR/99 (desde que os ganhos sejam registrados e mantidos em conta de Reserva de Capital)⁸¹⁶.

Por outro lado, parte dos julgadores do CARF entendem que alguns dos incentivos concedidos têm natureza de subvenção corrente ou de custeio, pelo que os ganhos obtidos devem ser alocados em resultado, como outras receitas operacionais, e devem se submeter à incidência tributária inclusive de PIS e COFINS.

O entendimento consolidado das autoridades fiscais da RFB⁸¹⁷ é no sentido de que nenhum dos incentivos fiscais concedidos pelos Estados-Membros da Federação (e que retornam ganhos através de reduções do ICMS devido, por exemplo), se enquadra no conceito de subvenção para investimento, especificado no Parecer Normativo n. 112/78.

Em 2003, após diversas respostas a consultas no mesmo sentido, a Receita Federal editou o Ato Declaratório Interpretativo n. 22, com a seguinte redação:

Art. 1º. Os incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público às pessoas jurídicas, consistentes em empréstimos subsidiados ou regimes especiais de pagamento de impostos, em que os juros e a atualização monetária, previstos contratualmente, incidem sob condição suspensiva, não configuram subvenções para investimento, nem subvenções correntes para custeio.

Parágrafo Único – Os incentivos de que trata o caput configuram reduções de custos ou despesas, não se aplicando o disposto no art. 443 do RIR, de 1999. (...)”

Nesse contexto, o ganho decorrente dos incentivos, especialmente aqueles concedidos pelos Estados, no âmbito da guerra fiscal do ICMS, tem sido objeto de autuações fiscais e ensejado divergência jurisprudencial, no que tange à incidência de PIS e COFINS.

816. Com a entrada em vigor dos novos padrões contábeis de contabilidade – mais conhecidos como padrões *International Financial Reporting Standard “IFRS”* – as subvenções, independente de sua classificação, passaram a ser reconhecidas diretamente em conta de resultado do exercício como outras receitas operacionais. A Lei n. 11.941/09 criou o Regime Tributário Transitório (“RTT”) – obrigatório a partir do ano-calendário de 2010 (2008 e 2009 era opcional) –, o qual confere neutralidade fiscal aos registros contábeis resultantes exclusivamente da aplicação dos novos padrões de contabilidade. Considerando que até o ano-calendário de 2007 as subvenções classificadas como para investimento eram registradas em conta de Reserva de Capital, sem trânsito pelo resultado, mesmo a partir do ano-calendário de 2008, ainda que os ganhos relacionados a esse tipo de subvenção sejam apropriados em resultado, não estarão sujeitos à incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, enquanto perdurarem os efeitos do RTT e enquanto os ganhos apropriados em resultado não forem distribuídos aos sócios ou acionistas.

817. Nesse sentido, por exemplo, vale destacar as seguintes decisões: Solução de Consulta n. 137, de 23/08/2012 (DISIT 10), Solução de Consulta n. 135, de 16/08/2012 (DISIT 10), Solução de Consulta n. 50, de 21/11/2011 (DISIT 05) e Solução de Consulta n. 69, de 23/09/2011 (DISIT 10).

Até porque estão obrigados a observar o entendimento manifestado pela Receita Federal, os julgadores da DRJ mantêm os lançamentos relativos à exigência de PIS e COFINS sobre os ganhos decorrentes dos incentivos, especialmente de ICMS, por considerar que tais valores não se caracterizam como subvenções para investimento. O principal fundamento invocado nas decisões de primeira instância, segundo observa-se dos acórdãos proferidos pelo CARF, é que o termo investimento decorreria de conceito restritivo de ativo imobilizado, ao passo que a maioria dos incentivos objetiva tão somente o incremento do capital de giro das sociedades, sem qualquer contraprestação com vistas à realização direta de inversões de capital em bens do ativo imobilizado.

Por sua vez, quando os mesmos casos foram analisados pelo CARF, pelo antigo Conselho de Contribuintes e pelas turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, foram proferidas tanto decisões favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes.

A pesquisa realizada para elaboração do presente relatório consistiu em consulta no site do CARF, realizada em 04/04/2016, em todas as câmaras e turmas, tendo como data inicial de publicação do acórdão 01/01/2000 e data final de publicação 31/03/2016, excluindo-se os acórdãos proferidos após março de 2015, marcando a opção de verificação do conteúdo das ementas e do inteiro teor, com utilização das palavras-chave subvenção e investimento, sem utilização de aspas. Nessa pesquisa foram identificados 63 (sessenta e três) acórdãos que tratam do assunto, objeto da pesquisa e análise. Além dos acórdãos relativos a tal período, para realização de verificação histórica, foram identificados, a partir de referências dos próprios acórdãos pesquisados, decisões proferidas antes da data de corte do levantamento realizado.

A matéria vem sendo discutida há muito tempo no âmbito administrativo de julgamento. Tal fato pode ser observado, por exemplo, no Acórdão 101-77.954, proferido pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 12/09/1988. A existência de discussão há bastante tempo é também evidenciada no Acórdão CSRF/01-04.475, proferido pela 1ª Turma da CSRF, em sessão de 14/04/2003. Naquele caso, após instaurada divergência, concluiu-se, por maioria de votos, que o incentivo financeiro concedido pelo Estado de Goiás, consubstanciado na concessão de empréstimo para financiamento de 70% do ICMS, com juros subsidiados e sem correção monetária, não se traduzia como subvenção para investimento.

Já no Acórdão CSRF/02-02.777⁸¹⁸, proferido pela 2ª Turma da CSRF⁸¹⁹, em sessão realizada em 03/07/2007, os julgadores, também por maioria de votos, decidiram que os valores dos incentivos concedidos pelo Estado do Amazonas, consistentes em redução do valor do ICMS apurado, caracterizam-se como subvenção para investimento. Analisando o caso específico, o redator designado concluiu que o incentivo resulta em um ganho financeiro, que se caracterizará como subvenção para investimento, se estiver condicionado ao cumprimento de requisitos ou metas, e como

818. No mesmo sentido, em julgamento realizado na mesma data, do mesmo contribuinte, foi proferido o Acórdão CSRF/02-02.768, com resultado semelhante, a despeito de os processos terem sido relatados por conselheiros diversos.

819. Naquela data, a Segunda Turma da CSRF tinha competência para julgamento de processos envolvendo cobranças de PIS e COFINS, diferentemente do que ocorre no Regimento Interno atual.

subvenção para custeio se não estiver vinculado a um projeto específico e ao cumprimento de requisitos e metas.

Um dos aspectos que os julgadores entenderam relevantes para a caracterização do benefício como subvenção par investimento é o fato de haver, ou não, na legislação de concessão do incentivo, previsão expressa de vinculação entre os valores obtidos com o benefício fiscal e a aplicação específica desses recursos em bens ou direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Nesse sentido, pode-se observar o Acórdão 9101-001.094, proferido pela 1ª Turma da CSRF, na sessão de 29/06/2011. Naquele processo, restou decidido que não é necessário que a legislação de concessão do incentivo vincule a aplicação integral dos recursos obtidos, podendo tal vinculação ser decorrente de outros instrumentos. No entanto, somente restaria caracterizada subvenção para investimento a parcela que efetivamente for aplicada no empreendimento⁸²⁰. Com efeito, o valor dos incentivos que ultrapassar o montante do investimento, caracterizar-se-á como subvenção para custeio.

Entendimento diverso foi o adotado no Acórdão 9101-01.239⁸²¹, proferido na sessão de 21/11/2011. Nesse julgamento, decidiu-se que “a inexistência, na lei concessiva do benefício fiscal, de elementos que permitem garantir que os recursos vertidos pelo ente subvencionador, (...) foram efetivamente destinados à implantação ou expansão do empreendimento, impede a qualificação do incentivo como subvenção para investimento”. Assim, em princípio, ainda que houvesse aplicação dos valores na instalação ou expansão do empreendimento, a ausência de vinculação pela lei concessiva já seria suficiente para impedir a qualificação como subvenção para investimento.

Como destacamos acima, a caracterização dos valores recebidos a título de incentivo como subvenção para investimento, em regra, é suficiente para afastar a incidência de IRPJ e CSLL, desde que cumpridos os requisitos legais, anteriormente explicitados, e, consequentemente, afastar a incidência também do PIS e da COFINS. Apesar de tal conclusão ter sido adotada na grande maioria dos acórdãos analisados, destacamos um caso em que o colegiado entendeu que o incentivo concedido caracterizava-se como subvenção para investimento, estava abarcado pela isenção de IRPJ e CSLL, mas sujeitava-se à incidência de PIS e COFINS. Foi o que restou decidido no Acórdão 1402-001.277, proferido em 04/12/2012.

Um dos fundamentos sustentados por aqueles que entendem que os benefícios fiscais, ainda que se caracterizem como subvenção para investimento, devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, é o de que as hipóteses de exclusão da base de cálculo têm que estar expressamente previstas na legislação. É o que restou assentado, por exemplo, no Acórdão 3301-001.677, proferido na sessão de 28/11/2012.

É de se notar, ainda, que um dos aspectos também discutidos, em relação à caracterização da subvenção para investimento, é a contemporaneidade entre a realização das despesas relacionadas à instalação, expansão ou modernização do

820. No mesmo sentido, de que a caracterização como subvenção para investimento está condicionada à efetiva comprovação de aplicação dos recursos obtidos com a subvenção na instalação ou expansão do empreendimento, foi proferido o Acórdão 1102-001.203, na sessão de 24/09/2014.

821. No mesmo sentido, por exemplo, o Acórdão 3301-001.677, proferido na sessão de 28/11/2012.

empreendimento e o recebimento dos benefícios fiscais. A esse respeito, destaca-se o Acórdão 1202-000.921, proferido em 05/12/2012, que considera que “não desnatura a subvenção para investimento o fato de não haver contemporaneidade entre os investimentos realizados pelo beneficiário segundo projeto técnico aprovado perante o órgão estadual e a fruição do benefício. (...) não é menos razoável afirmar que não é possível exigir contemporaneidade entre estes (subvenção e investimentos). Tal assertiva é intuitiva em relação aos benefícios que envolvem o ICMS, pois estes são fruídos em boa parte quando a unidade industrial está em pleno funcionamento (mediante a venda de produtos industrializados) e, portanto, já realizou boa parte (senão todos) os investimentos prometidos ao ente público”.

Por fim, é de se notar que a discussão relacionada à não incidência de PIS e COFINS sobre os valores de subvenções concedidas não se limita aos benefícios concedidos pelos Estados-Membros⁸²². Assim, por exemplo, o Acórdão n. 1202-000.755, que trata da concessão de subvenção pelo Ministério da Cultura e pela Agência Nacional do Cinema - ANCINE, bem como de projetos aprovados pela Lei Rouanet⁸²³. O que foi relevante naquele caso foi o fato de os valores da subvenção estarem vinculados a um projeto específico, tendo destinação certa.

É bom ressaltar que o tema ainda está sendo amplamente discutido, inclusive no Judiciário⁸²⁴, tendo, inclusive, sido proferida decisão pela 1ª Turma da CSRF (Acórdão n. 9101-002.085, sessão de 21/01/2015), numa das últimas sessões realizadas até a data de corte da análise contida no presente livro, que se limita às sessões realizadas até março de 2015.

2.5. Conceito de receita e presunção legal em depósito bancário não identificado⁸²⁵

A legislação em vigor autoriza a presunção de omissão de receitas em caso de depósitos bancários não identificados. O artigo 42 da Lei n. 9.430/96 assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Dessa forma, o citado dispositivo autoriza que o fato indiciário (depósitos bancários de origem não comprovada) seja equiparado ao fato presumido (omissão de receitas) quando intimado, o contribuinte não apresente documentação hábil e idônea que ilida a presunção.

822. Também merece menção o Acórdão n. 1402-001.102, proferido na sessão de 04/07/2012, que considerou que o incentivo concedido nos termos da Lei n. 9.648/98, art. 11, §4º, que tinha o objetivo de subsidiar a implantação de empreendimentos e projetos de geração, transmissão e/ou distribuição de energia elétrica, caracterizava-se como subvenção para investimento, sendo mais relevante a intenção do subvencionador.

823. Lei n. 8.313/91.

824. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria e apreciará a discussão no julgamento do RE n. 835.818/PR.

825. Autoria de João Carlos de Lima Junior.

A grande discussão que permeia a jurisprudência do CARF diz respeito ao fato de algumas atividades, como as de factoring, por exemplo, terem o custo do seu bem ou serviço conhecido, sendo o cerne da questão a divergência quanto ao que deve ser considerado receita para fins de tributação, se apenas a diferença entre o custo do bem ou serviço conhecido e o valor do depósito bancário, ou se o montante integral desse depósito.

A pesquisa realizada⁸²⁶ no período de 09/11/2015 a 22/01/2016 adotou como critérios de busca a conjugação de palavras-chave: “omissão de receita”; “conceito de receita”; “presunção legal de omissão de receita”; “depósito bancário não identificado”; “receita para fins de presunção de omissão”; “receita em atividade de factoring”; “depósito bancário de origem não comprovada”. Foram encontradas, na jurisprudência produzida entre 01/01/2000 a 30/11/2015, decisões nos dois sentidos (quinze acórdãos), valendo uma análise das mesmas para que sejam expostos os fundamentos que as embasam.

Registre-se que, embora o objeto da presente pesquisa esteja relacionada com o tema das contribuições da COFINS e do PIS, os acórdãos encontrados no CARF revelam pronunciamentos da Primeira Seção de Julgamento (e também do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes), porque o lançamento tributário principal estava voltado para a identificação da receita para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, hipótese em que a exigência das contribuições foi tratada como decorrente ou reflexa. Ainda assim, na medida em que esses pronunciamentos visam identificar o conteúdo material de “receita”, releva trazer seus fundamentos que também foram considerados pertinentes na apuração da base de incidência das contribuições da COFINS e do PIS.

Passemos, primeiramente, ao exame daquelas que adotam a tese de que deve ser considerado receita somente a diferença entre o custo do bem ou serviço conhecido e o valor de depósito bancário.

As razões dos acórdãos que orientam seus votos nesse sentido, fundamentam-se no fato do depósito ser o indício da omissão, e sua quantificação seguir o que determina a própria legislação de regência do imposto de renda da atividade comercial do interessado. Sendo o direito positivo quem prescreve quais fatos são necessários à composição do fato jurídico gerador da norma, uma vez conhecida a atividade comercial do contribuinte, há que se aceitar a forma habitual de seu procedimento para aferição da renda, como preceituado no inciso I, do artigo 43, do CTN, o qual dispõe que “o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, em respeito ao princípio da verdade material, um dos pilares não só do processo administrativo tributário como da própria administração tributária. O mesmo se aplica ao PIS e à COFINS.

Outro argumento combatido por essas decisões é o da necessidade do contribuinte provar que a receita presumida decorre da própria atividade que exerce, na medida

826. Fonte de pesquisa: website do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>

em que, havendo a presunção de omissão de rendimento, naturalmente, o mesmo é fruto da atividade desempenhada por ele.

Nos casos específicos de factoring, atividade que envolve o maior número de discussões sobre o tema, as decisões também embasaram-se na orientação expedida pela administração tributária por meio do ADN Cosit n. 31/1997, o qual definiu que a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, das empresas de fomento comercial (Factoring), é o valor do faturamento mensal, assim entendido como a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, sendo que, nesta última hipótese, o valor da receita a ser computado é o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.

Foi destacado, ainda, em alguns julgamentos que, posteriormente, o Decreto n. 4.524/2002 ratificou o entendimento exposto acima, bem como o estendeu ao PIS, conforme o seu artigo 10, §3º⁸²⁷. Também embasou as decisões o ADN Cosit n. 51/1994, orientação que foi editada nesse mesmo sentido no âmbito do IRPJ e da CSLL.

E essa primeira linha de orientação foi adotada nas decisões proferidas por meio dos acórdãos n. 108-09.484, 108-07.763, 107-09.210, 103.22.502, 103-22.584 e 103-22.616.

Para registrar a existência de manifestação em outro sentido, passa-se à análise dos acórdãos encontrados na jurisprudência do CARF em que, uma vez levantada a questão da composição da receita presumida por depósito bancário não comprovado, houve decisão no sentido de que receita, para fins de tributação, corresponde ao valor total do depósito efetuado em conta bancária.

As razões que embasaram tais acórdãos expõem que o artigo 42 da Lei n. 9.430/96 constitui presunção de omissão de receita em caso de depósitos bancários não identificados, havendo, por conseguinte, a inversão do ônus probatório em favor da Fazenda Pública, cabendo ao contribuinte levar aos autos prova capaz de elidir a presunção, isto é, realizar a comprovação do efetivo custo do bem ou serviço, sem a qual não é possível que seja considerado como receita somente a diferença entre o custo do bem ou serviço conhecido e o valor do depósito bancário.

Nos casos específicos de empresa de factoring foi decidido que, apesar do Ato Declaratório Cosit n. 51/1994 determinar que a apuração da receita seja a diferença entre o custo do bem ou serviço conhecido e o valor do depósito bancário, é

827. Decreto n. 4.524, de 2002: Art. 10. *As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas*

(...)

§3º *Nas aquisições de direitos creditórios, resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, efetuadas por empresas de fomento comercial (Factoring), a receita bruta corresponde à diferença verificada entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.*

necessária a demonstração, por parte do interessado, de que a receita considerada omitida por depósito não identificado, realmente tenha origem de sua atividade de factoring.

Adotando essa segunda orientação, foram encontradas as decisões proferidas nos acórdãos n. 1402-00.826, 106-13.329, 106-13.188, 103-22.297, 1201-00.455, 103-22.893, 1401-001.373, 1302-001.646 e 1301.001-763.

Portanto, a pesquisa relacionada com esse subtema demonstra que está dividida a jurisprudência administrativa no tocante ao valor a ser considerado como receita para as empresas com atividade de factoring, quando utilizada a presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/96 como fundamento para caracterizar o depósito bancário não comprovado como receita omitida.

2.6. Conceito de receita e variação cambial⁸²⁸

Introdução

A análise dos acórdãos identificados em pesquisa realizada no final de 2015⁸²⁹ relativamente ao tema da incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) sobre as variações monetárias positivas (doravante simplesmente denominadas de “variação cambial” ou “variações cambiais”)⁸³⁰, levaram à conclusão de que as decisões poderiam ser agrupadas em 4 (quatro) categorias: (i) incidência no regime cumulativo e a aplicação da decisão de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei 9.718/98; (ii) incidência ou não de PIS e COFINS

828. Autoria de Vanessa Rahal Canado.

829. Pesquisa realizada no dia 26 de novembro de 2015, pelas palavras “variação e cambial e COFINS” na Ementa das decisões, no período de out/2003 (5 anos da publicação da Lei 9.718) a nov/2015. Foram encontrados 138 Acórdãos. Após a leitura de todas as ementas, verificou-se que apenas 126 tratavam do assunto. Importante anotar que desses 126, 1 acórdão foi encontrado duas vezes (repetido), duas ementas não possuíam o inteiro teor (Acórdãos n. 103-22.333 e 203-10.199) e um representava somente a conversão em diligência (Acórdão n. 204-00.535). Após a exclusão do Acórdão repetido, do Acórdão que representava a conversão em diligência e das Ementas que não possuíam o inteiro teor, restaram então 122 Acórdãos. Desses 122 Acórdãos foram excluídos aqueles muito semelhantes, ou seja, que possuíam as mesmas decisões, para o mesmo contribuinte, variando apenas o tributo (PIS ou COFINS) ou o período de apuração. Restaram, assim, 79 Acórdãos. Após aglutinar-se esses 79 Acórdãos por teses semelhantes (ampliação da base de cálculo pela Lei 9.718, Base de Cálculo no Regime Cumulativo, Base de Cálculo no Regime Não-Cumulativo, Regimes de Caixa x Competência, Regime de Competência-Momento da Incidência, Incidência sobre receitas de variação cambial, Momento da Incidência, Variação Cambial Passiva, Receita Bruta x Receita Financeira, Receitas de Exportação) foram selecionados 56 para constarem da planilha, adotando-se o critério de data (ao menos 1 de cada ano) e turma/Câmara (ao menos um de cada). Todos esses 56 Acórdãos foram analisados para fins de elaboração do Relatório Final.

830. Os termos *ativa* e *passiva*, para qualificar as variações monetárias, não denotam, tecnicamente, que elas sejam positivas ou negativas. Eles indicam, na verdade, que se trata de variações em direitos (classificados, portanto, no “ativo” das pessoas jurídicas) ou obrigações (classificados, portanto, no “passivo”). A valorização da moeda nacional implica, por exemplo, a redução tanto de um passivo como de um ativo. Se a obrigação de entregar US\$ 100 no momento da contratação equivalia a R\$ 100,00 e, no mês seguinte, cada dólar passa a corresponder a R\$ 0,50, o passivo passa a ser de R\$ 50,00. Da mesma forma, o direito ao recebimento de US\$100, na hipótese de tratar-se de ativo indexado em moeda estrangeira, passaria a corresponder a apenas R\$ 50,00.

conforme a delimitação do conceito de receita no regime cumulativo após a decisão do STF; (iii) reconhecimento de receitas pelos regimes de caixa ou competência e tributação pelo PIS e pela COFINS; e (iv) equiparação a receitas de exportação para fins de imunidade ou isenção.

O primeiro grupo de decisões encontradas analisava a aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) a qual julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98. A invocação da decisão do STF vinha no sentido de que as variações cambiais, na qualidade de receitas financeiras segundo o art. 9º da Lei n. 9.718/98, extrapolava o conceito de receita bruta – base de cálculo do PIS e da COFINS – definido pelo STF, razão pela qual não poderiam ser tributadas. A discussão sobre a aplicação da decisão do STF surgiu por ela ter sido tomada, em 2005, em controle difuso de constitucionalidade, havendo julgamento em sede de repercussão geral somente em 2008.

O segundo grupo de decisões também discutia a aplicação da decisão de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, mas sob outro ângulo menos formal. Nesses acórdãos discutia-se qual o significado do termo “receita bruta” que o STF teria firmado: o produto da venda de bens e serviços ou as receitas relacionadas à atividade principal da empresa? Isso porque, em alguns casos, a variação cambial, mesmo tendo natureza de receita financeira (não decorrente da venda de bens e serviços), poderia ser entendida como receita bruta caso decorresse da atividade principal da empresa.

O terceiro grupo de Acórdãos reuniu as discussões sobre o momento em que deveria haver a incidência de PIS e COFINS sobre a variação cambial, considerando que ela poderia ocorrer. Em razão dos regimes contábeis de caixa ou competência para o reconhecimento das receitas de variação cambial, ganhou corpo a discussão sobre o momento em que deveriam incidir as contribuições: se mês a mês, de acordo com o regime de competência, ou se no momento da liquidação da operação, conforme o regime de caixa). Esses debates não ficaram restritos ao período anterior à vigência do art. 30 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001 (MP 2.158-35/01), que permitiu a tributação sempre pelo regime de caixa, desde que obedecido o mesmo critério para o Imposto de Renda (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pois mesmo depois dessa prescrição houve dúvidas sobre a efetiva opção do contribuinte.

Finalmente, o quarto grupo de Acórdãos debate centralmente a equiparação da variação cambial decorrente das operações de exportação a receitas de exportação, as quais são imunes segundo o art. 149, §2º, I, da Constituição de 1988 (CF/88) ou, no mínimo, a receitas isentas de acordo com os artigos 5º, I, da Lei 10.637/02; 6º, I, da Lei 10.833/03 e 14 da MP 2.518-35/01.

(i) PIS e COFINS no Regime Cumulativo, Receitas Financeiras e aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal

O primeiro grande grupo de decisões encontradas sobre o assunto dizia respeito à aplicação da decisão do STF de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo art. 3º, §1º, da Lei 9.718/98 para efeitos de não-tributação das

variações cambiais por serem elas consideradas receitas financeiras (art. 9º da Lei n. 9.718/98) e não receita bruta das empresas.

O primeiro julgamento do STF sobre o assunto foi realizado em novembro de 2005 e dizia respeito a processos de controle difuso de constitucionalidade (Recursos Extraordinários n. 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084). Foi somente em setembro de 2008 que o STF julgou o Recurso Extraordinário (RE) n. 585.235, atribuindo a ele efeitos de repercussão geral.

De qualquer forma, a ausência de decisão em controle concentrado de constitucionalidade ou mesmo de decisão em sede de repercussão geral não foi óbice para o reconhecimento da decisão do STF pelo CARF. Para todos os julgados encontrados após 2005, houve aplicação da decisão do STF.

Em alguns casos, a simples decisão de 2005 (tomada nos Recursos Extraordinários n. 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084) foi suficiente para cancelar-se a exigência de PIS e COFINS sobre variações cambiais (Acórdãos ns. 202-17.403, 202-18.711 e 3202-001.318). Em outros, foram utilizadas a decisão de 2005 e, também o art. 62, parágrafo único, I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF n. 256/09 ou o art. 49, parágrafo único, I, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria/MF n. 147/07, que prescrevem ser permitido aos julgadores afastar a aplicação de lei que tenha sido julgada inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF (Acórdãos ns. 3302-00.661, 3403-000.800, 9303-01.930 e 9303-002.213).

Houve ainda, algumas decisões que fundamentaram o cancelamento da exigência: (i) somente no julgamento do RE 585.235 realizado em sede de repercussão geral (Acórdão n. 3401-002.988); (ii) no julgamento em sede de repercussão geral e, também, no art. 26-A do Decreto n. 70.235 (Acórdãos ns. 3201-000.867 e 1802-001.338); e (iii) no julgamento em sede de repercussão geral e, também, no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF n. 256/09, que prescreve a observância das decisões do STF tomadas por esse rito, por parte dos julgadores do CARF (Acórdão 3802-002.509). Dentre os acórdãos citados, dois deles mencionaram, ainda, como fundamento, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto n. 2.346/97⁸³¹, o qual prescreve que a Administração Fazendária deverá afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional pelo STF (Acórdãos ns. 3802-002.509 e 1802-001.338).

(ii) Base de cálculo do PIS e da COFINS no Regime Cumulativo após a decisão do STF

Quando do julgamento de inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS pelo art. 3º, §1º, da Lei n. 9.718/98, o STF acabou deixando dúvidas sobre o conceito de receita bruta: seriam somente os produtos das vendas de bens e serviços, haja vista sua remissão aos julgamentos do antigo FINSOCIAL, ou seriam todas as receitas relacionadas à atividade principal da empresa?

831. O Decreto n. 2.346/97 registra na sua ementa que “consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais”).

Essa ambiguidade mostrou-se presente em alguns acórdãos que analisaram se, diante do conceito de receita bruta fixado pelo STF, deveria haver ou não a tributação das variações cambiais pelo PIS e pela COFINS.

No Acórdão n. 3102-00.793, a premissa do CARF foi de que a receita bruta seria somente o produto da venda de bens e serviços. Por essa razão, as receitas financeiras (incluindo a variação cambial) da empresa envolvida não deveriam ser tributadas.

Em outros casos, embora também tenha havido a aplicação da decisão do STF nos casos concretos, foi em decorrência da premissa de que as receitas de variação cambial não seriam “atividade empresarial típica do contribuinte” (Acórdão n. 204-03.258), ou, ainda, não decorreriam da “atividade principal da empresa” (Acórdão n. 3401-00.808) ou da chamada “atividade fim” (Acórdão n. 3301-002.155).

No Acórdão n. 3302-001.924, contudo, a conclusão foi diferente. Tratava-se de ajustes de preços realizados em contratos de compra e venda de mercadorias, ajustes esses baseados na oscilação da moeda estrangeira (pelo que se pôde entender). Segundo o CARF, se a variação cambial decorre de diferença de preço de mercadoria vendida, ela é receita de vens de bens e não receita financeira. Assim, neste caso, não caberia a aplicação da decisão do STF, pois tais valores comporiam o conceito de receita bruta delimitado para a Lei 9.718/98.

(iii) Reconhecimento de receitas de variação cambial pelos regimes de caixa ou competência e tributação pelo PIS e pela COFINS

Muitos Acórdãos relativos ao assunto da tributação da variação cambial pelo PIS e pela COFINS debatiam o momento em que ela deveria ocorrer: (a) mês a mês, haja vista o reconhecimento das variações pelo regime de competência; ou (b) somente no momento da liquidação da operação, ou seja, obedecendo ao regime de caixa.

As decisões sobre esse assunto podem ser agrupadas em basicamente duas categorias: (iii.i) a variação cambial deve ser tributada pelo PIS e pela COFINS mês a mês, caso a pessoa jurídica não tenha optado e provado que optou pelo regime de caixa nos termos da MP n. 2.158-35/01; (iii.ii) independentemente do reconhecimento da variação cambial pelo regime de competência, a tributação somente poderia ocorrer no momento da liquidação da operação⁸³².

832. Além dos citados nesta seção, enquadrados nesses dois grandes grupos, foi ainda encontrado um Acórdão (3202-001.360) sobre o assunto “regime de caixa x regime de competência”, em que se discutia sobre o momento da ocorrência do fato gerador para efeitos de aplicação da alíquota zero prevista no Decreto 5.164/05. A argumentação do Fisco era no sentido de que a MP 2.158-35/01, ao facultar a adoção do regime de caixa, teria tão-somente criado regra de diferimento de pagamento e, por isso, para as variações cambiais mensais, decorrentes de operações contratadas antes da alíquota zero para receitas financeiras (Decreto 5.164/05), deveria haver a tributação. O CARF não aceitou esse argumento e decidiu na linha de que a opção pelo regime de caixa altera o momento da ocorrência do fato gerador. Assim, caso as operações contratadas anteriormente ao referido Decreto fossem liquidadas somente após sua vigência, então a eventual variação cambial positiva não poderia ser tributada.

(iii.i) Tributação da variação cambial pelo regime de competência, seguindo-se o registro contábil e / ou a opção para fins de tributação do lucro

Em todos os Acórdãos destacados nessa seção houve a manutenção da tributação das variações cambiais pelo PIS e pela COFINS. No entanto, destacaremos cada qual com base em alguma peculiaridade que foi destacada no julgamento.

Nos Acórdãos n. 201-76.684 e n. 3402-002.356, é importante anotar que o documento considerado como linguagem competente para provar a opção pelo regime de caixa ou de competência foi a DIPJ. Ao analisar essa referida Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ), o CARF, no Acórdão n. 201-76.684 concluiu que o contribuinte não teria optado pelo regime de caixa e, portanto, os recolhimentos feitos com base nessa sistemática estariam equivocados. Em outros termos, concluiu a turma julgadora que os recolhimentos não eram documentos hábeis para se provar a opção, sendo necessária essa sistemática estar refletida na DIPJ. Já no caso do Acórdão n. 3402-002.356 ficou comprovado pelas DIPJ que o contribuinte teria optado pelo regime de caixa, razão pela qual não poderia ocorrer a tributação antes da liquidação das operações.

O Acórdão n. 3302-01.103 INDICA o tipo de prova que havia nos autos para revelar a opção do contribuinte. Contudo, como ele apurava o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido, concluiu o CARF que ele não poderia ter optado pelo reconhecimento com base no regime de caixa. Em outros termos, decidiu-se que, antes da vigência dos artigos 30 e 31 da MP 2.518-35/01, a tributação da variação cambial seguia o regime geral de apuração da pessoa jurídica, ou seja, regime de competência para quem apurava lucro real, e regime de caixa ou competência caso a pessoa jurídica fosse optante pelo lucro presumido. Essa decisão foi tomada por maioria⁸³³ e houve declaração de voto vencido pela Conselheira Fabíola Keramidas. Para ela, embora no regime da não-cumulatividade a base de cálculo do PIS e da COFINS seja a receita total, essas contribuições só poderiam incidir sobre a variação cambial no momento da liquidação do Contrato. Nas palavras dessa Conselheira:

[...] pode-se dizer que é razoável – e de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro se interpretar que a apuração da receita cambial deverá ser realizada no momento em que estiver findo o contrato cambial, ou seja, quando este for liquidado. Até porque, antes deste momento, não há que se falar em efetivo ganho, mas de expectativa de ganho financeiro. E expectativa de receita, a meu ver, não é, ainda, receita, sendo certo que este conceito de expectativa não está legalmente aceito ou presumido para fim de incidência de PIS e COFINS. Uma vez que não se encontra a definição desta possibilidade, deve aplicar as regras gerais para fim de alcançar-se o conceito adequado e a correta interpretação dos termos legais.

Nos Acórdãos ns. 204-01.044, 2202-00.085, 202-16.585, 3401-01.160 e 3302-01.550 decidiu-se que o PIS e a COFINS teriam que necessariamente seguir o critério adotado para fins de IRPJ e CSLL no que se refere ao regime de caixa ou ao regime de

833. É interessante anotar que nesse caso o Conselheiro Walber José da Silva acompanhou o voto-vencedor. Contudo, em diversos outros casos, inaugurou posicionamento favorável ao contribuinte, conduzindo julgamentos no sentido de não ser possível a tributação da variação cambial antes do momento da liquidação do contrato, ainda que o contribuinte reconhecesse essas receitas pelo regime de competência.

competência, especificamente para as variações cambiais. Nesses casos, como o contribuinte teria tributado ou deduzido as variações monetárias com base no regime de competência para fins de apuração do lucro fiscal, então o mesmo deveria ocorrer para o PIS e a COFINS, ressalvando-se que, no caso dessas contribuições, não se pode tributar somente o resultado (variação cambial positiva menos variação cambial negativa).

Nos Acórdãos ns. 204-01.044, 107-08.750⁸³⁴, 2202-00.085, 3403-003.523 e 201-79.759, a conclusão do CARF foi sobre a compatibilidade dos registros contábeis realizados pelo regime de competência ao fato gerador do PIS e da COFINS. Em outras palavras, na interpretação do CARF dada a esses casos, a alteração patrimonial provocada pelo reconhecimento de variações cambiais, mês a mês, em decorrência do regime de competência é suficiente para haver a tributação pelo PIS e pela COFINS. Segundo acostado no Acórdão n. 204-01.044, a apropriação de receitas do ponto de vista contábil obedece ao regime de competência e, por isso, somente uma regra excepcional (como posteriormente veio trazer os artigos 30 e 31 da MP 2.158-35/01) poderia afastar a tributação mensal das variações monetárias positivas. No Acórdão n. 2202-00.085 foi ainda desenvolvida a argumentação de que o regime de competência não seria relativizado pelo regime da prudência nos casos de reconhecimento de variação monetária. Esse argumento foi desenvolvido para se contrapor ao argumento do voto-vencido, que pregava a relativização do regime da competência pelo princípio da prudência haja vista que a flutuação da moeda seria elemento incerto que prejudicaria o reconhecimento da receita de variação cambial. O contraponto do voto vencedor foi no sentido de que o princípio da prudência só se aplicaria quando houvesse dúvidas sobre o valor a ser lançado contabilmente, haja vista existirem duas possibilidades de avaliação do fato. No caso da variação cambial, argumentou-se, essa dúvida não existiria, pois só há uma forma de cálculo das variações cambiais: divide-se o valor em moeda estrangeira pelo câmbio da data da elaboração da demonstração financeira e compara-se esse valor em moeda nacional com aquele já registrado contabilmente.

(iii.ii) Tributação na liquidação da operação, independentemente do reconhecimento da variação cambial pelo regime de competência

Nos Acórdãos ns. 3302-00.645, 201-78.700, 201-78.721, 201-80.212, 201-80.224, 3402-002.457, 201-80.512 e 3403-001.871 predominou a tese de que a tributação das variações cambiais só poderia ocorrer no momento da liquidação das operações, ainda que contabilmente tenha se verificado registros mensais pelo regime de competência. A argumentação na maioria deles foi no sentido de que, antes da liquidação dos contratos não há auferimento de receita propriamente, porquanto ainda pendente de evento futuro e incerto.

Nos Acórdãos ns. 201-78.700, 201-78.721, 201-80.212, 201-80.224 argumentou-se ainda que, antes da edição dos artigos 30 e 31 da MP 2.518-35/01, a interpretação do art. 9º da Lei 9.718 até poderia ser incerta, podendo-se considerar como receita

834. No Acórdão 107-08.750 também se decidiu pela não tributação das variações cambiais decorrentes dos juros adicionados à base de cálculo do IPRJ e da CSLL em razão dos ajustes de preços de transferência.

financeira tributável tanto aquela registrada pelo regime de competência como aquela efetivamente auferida quando da liquidação do contrato. Após a edição da MP 2.158-35/01, ficou claro que a regra é que haja tributação somente na data da liquidação do contrato. Mesmo que haja opção pelo regime de competência, essa opção não poderia implicar em aumento ou diminuição da base de cálculo real do PIS e da COFINS. Pelo regime de caixa ou de competência, a tributação só deveria ocorrer no momento da liquidação, sob pena de se estar tributando receita inexistente / fictícia.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n. 9303-01.320 seguiu esse entendimento.

No Acórdão n. 3402-002.457 houve, ainda, referência a posicionamento do STJ (Recurso Especial 898.372) no sentido de que não poderiam ser tributadas variações cambiais antes da liquidação dos contratos, haja vista que, antes disso, seriam meras expectativas de direito.

No Acórdão n. 201-80.512 indicou-se que não havia nos autos documento que comprovasse que o contribuinte teria aderido ao regime de competência para fins de tributação das variações cambiais. Portanto, como a regra seria a tributação pelo regime de caixa (MP 2.158-35/01), as variações monetárias positivas só poderiam ser tributadas no momento da liquidação dos contratos. Ademais, argumentou-se que mesmo que o contribuinte tivesse optado pelo regime de competência, os resultados positivos só seriam efetivamente adquiridos quando da liquidação do contrato. Segundo essa decisão, enquanto as oscilações positivas na paridade cambial não se incorporassem em caráter irreversível ao patrimônio do contribuinte, não se caracterizam como receita para o fim de constituírem, inclusive sob o regime de competência, base de cálculo do PIS e da COFINS. Ademais, aduziu-se que fatos suscetíveis de desencadear o surgimento de obrigações tributárias devem revelar capacidade contributiva de quem os pratica, o que não ocorre com meros registros contábeis pelo regime de competência. Por fim, foi utilizada a prescrição das leis 10.637/02 e 10.833/03 no sentido de que seria irrelevante, para fins de ocorrência do fato gerador, a “classificação contábil” adotada.

(iv) Equiparação a receitas de exportação para fins de imunidade ou isenção

Por último, foram encontrados, na pesquisa sobre o tema, Acórdãos que debatiam a equiparação ou não da variação cambial decorrente das operações de exportação a receitas imunes, haja vista o art. 149, §2º, I, da CF/88, ou a receitas isentas, dado o que dispõem os artigos 5º, I, da Lei 10.637/02; 6º, I, da Lei 10.833/03 e 14 da MP 2.518-35/01.

A análise desse grupo de Acórdãos revelou que o CARF só aplicou o entendimento de que as variações cambiais relacionadas a contratos de exportação não deveriam ser tributados quando havia precedentes do STJ ou do STF sobre o assunto.

Nos Acórdãos ns. 3102-001.400 (voto vencido), 3803-02.688, 3101-01.079, 3101-01.109 e 3302-006.692 foram utilizadas decisões do STJ, ainda que nenhuma delas tenha sido tomada em sede de recurso repetitivo.

Nos Acórdãos ns. 3401-002.8036 e 3801-004.607⁸³⁵ foi utilizada a decisão proferida no Recurso Extraordinário n. 627.815, julgado em sede de repercussão geral.

Antes disso, argumentava-se que as receitas de variação cambial, embora pudessem estar relacionadas a operações de exportação, com ela não se confundiam (Acórdãos ns. 201-77.917⁸³⁶, 201-80.225 (voto vencido), 204-03.420, 3102-00.861, 1101-00.424, 3302-04.408, 3403-004.524, 3402-001.737 e 3403-003.592).

Segundo a argumentação do voto vencido do Acórdão n. 201-80.225, “no exame da linha imaginária temporal das causas, há que se estabelecer um limite. Nesse contexto, considerar que, se não houvesse exportação, não haveria variação cambial positiva (ou negativa) é atribuir efeito direto (apuração de VCA) a uma causa indireta (exportação). Dessa forma, está claro que as VCA não decorrem das exportações”.

Já no Acórdão n. 3102-00.861, destaca-se a argumentação do relator que, repetindo o fundamento da decisão recorrida, assim se pronunciou:

[...] tanto do ponto de vista contábil como fiscal as variações monetárias recebem tratamento distinto das receitas de vendas de mercadorias, sejam elas destinadas ao exterior ou não. As variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais têm natureza de receita financeira, conforme se depreende do artigo 9º, da Lei 9.718, de 1998 e como tal devem integrar a receita da empresa, base de cálculo do PIS e da COFINS, independentemente do tratamento fiscal dispensado às receitas de vendas de mercadorias que lhes deu origem.⁸³⁷

Em alguns Acórdãos foi ainda utilizado o argumento de que as isenções devem ser interpretadas de forma literal, a teor do que dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (Acórdãos ns. 201-77.917, 204-03.420 e 3102-00.861).

Conclusão

Em razão da segregação que fizemos acima, essa conclusão pode ser dividida em conclusões pontuais (acerca de cada grupo de Acórdãos) e conclusão geral.

Quanto ao tema da incidência do PIS e da COFINS no regime cumulativo sobre as variações cambiais após as decisões proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo (art. 3º, §1º da Lei 9.718), fica nítida a disposição do CARF em seguir essas decisões do Judiciário, independentemente de terem sido tomadas em controle concentrado ou sob o rito da repercussão geral.

A delimitação do conceito de receita bruta após as decisões do STF sobre a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo (art. 3º, §1º da Lei 9.718) ainda sofre de alguma instabilidade em razão de a interpretação daquelas decisões nos

835. No Acórdão 3801-004.607 a tese do STF foi utilizada para efeitos de inclusão das receitas de variação cambial relacionadas à exportação no cálculo do percentual de créditos a serem tomados segundo o método de rateio proporcional.

836. Neste Acórdão, no período autuado (fevereiro a dezembro de 1999 e abril de 2001) ainda não vigia a EC 33/01.

837. Acórdão n. 3102-00.861 proferido em 10 de dezembro de 2010 pela 2ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da Terceira Seção de Julgamento, sendo relator o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

levarem ora para a noção de receita operacional / receita da atividade principal, ora para o produto da venda de bens ou serviços. Essa instabilidade também está refletida nas decisões do CARF, conforme item (ii) do relatório acima.

Partindo-se do pressuposto da incidência do PIS e da COFINS sobre as variações cambiais, um grande debate tomou conta do CARF para questionar-se o momento dessa incidência, especialmente em razão da intersecção entre a contabilidade e o direito. Seguindo-se a regime contábil de competência para o reconhecimento de receitas, as variações cambiais denotariam receitas financeiras mês a mês, conforme a valorização do real em relação à moeda estrangeira. Já de acordo com o regime de caixa, tais receitas só apareceriam quando da liquidação do contrato. Nos períodos anteriores à MP 2.158-35/01 o CARF dividiu-se ora para seguir a noção contábil de receita, mantendo a tributação mês a mês no regime de competência, ora para afastar essa relação direta entre coisa e outra, defendendo a tributação somente no momento da liquidação do contrato. Após a MP 2.158-35/01 as decisões sobre o assunto também não se tornaram unanimidade: uma parte das decisões seguiu a literalidade do art. 30 da MP 2.158-35/01, mantendo a tributação mês a mês quando a opção do contribuinte pelo regime de competência tenha ficado claramente demonstrada e a outra parte manteve a ideia de tributação somente na liquidação da operação, independentemente da opção do contribuinte, haja vista o conceito de receita.

Por fim, o tema das variações cambiais no CARF ganhou um capítulo relacionado com as receitas de exportação. Neste caso, muito similarmente ao que ocorreu com o primeiro grupo de Acórdãos, as decisões não aceitavam a equiparação das variações cambiais, quando relacionadas a operações de exportação, a receitas de exportação para fins de aplicação de imunidade ou isenção de PIS e COFINS, até que o STF e o STJ passassem a decidir dessa maneira.

2.7. Perdão de dívida frente ao conceito de receita⁸³⁸

Poucos são os julgados relacionados com a discussão sobre a incidência (ou não) das contribuições do PIS e da COFINS sobre o valor decorrente de baixa de obrigação da pessoa jurídica, sem desembolso financeiro ou qualquer outra contrapartida, pela liberalidade do credor em abrir mão do seu direito, perdendo a obrigação de responsabilidade do devedor.

As pesquisas⁸³⁹ realizadas entre novembro de 2015 e janeiro de 2016 demonstram que os efeitos decorrentes do perdão de dívida, seja na perspectiva do seu resultado econômico, ou na investigação da sua natureza para a adequada forma do seu registro na escrituração contábil, repercutiram, invariavelmente, na discussão direta sobre a incidência de IRPJ e CSLL, cuja decisão adotada nesses processos⁸⁴⁰ tiveram seus

838. Autoria de José Antonio Minatel.

839. Fonte de pesquisa: website do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda <<https://idg.carf.fazenda.gov.br>>

840. Como exemplos, podem ser mencionados os seguintes julgados: Acórdão 107-09.575, da 7ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 16 de dezembro de 2008; Acórdão 1401-001.041, proferido em 10 de setembro de 2013 pela 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 1ª. Seção do CARF.

fundamentos trasladados para deliberação sobre as exigências de PIS e COFINS, tratados como processos reflexos ou decorrentes. Portanto, pouco se discutiu esse tema diretamente no contexto das regras tributárias que têm a “receita” como base de incidência, perspectiva que exige a reflexão sobre a natureza dos efeitos do perdão de dívida frente aos atributos do conceito de receita.

Como critério de pesquisa foi adotada a conjugação das palavras-chave “perdão” e “dívida”, resultando na localização de 25 (vinte e cinco) acórdãos proferidos no período de 2000 a 2015. Foram descartados 16 (dezesesseis) desses pronunciamentos, pelo fato de 13 (doze) dessas decisões estarem relacionadas unicamente com o efeito do “perdão de dívida” no tocante ao IRPJ e CSLL (Acórdãos ns. 1401-001.074; 1301-001.551; 1402-001.495; 1401-000.849; 101-97.057; 107-09.575; 197-00.082; 101-96.787; 107-09.122; 101-95.943; 108-07.465; 108-06.493 e 105-13.103), assim como em três outros julgados (Acórdãos n. 1301-001.666; 302-38.423 e 106-14073) o “perdão de dívida” não tinha relação com a matéria objeto da pesquisa.

Dentre os acórdãos remanescentes, em três desses pronunciamentos (Acórdãos ns. 1802-001.295; 1802-001.617 e 1802-001.618), o efeito do “perdão de dívidas” foi excluído da incidência das contribuições do PIS e COFINS sem maior exame da sua específica natureza. Com efeito, no Acórdão n. 1802-001.295, proferido em 04 de julho de 2012, a 2ª. Turma Especial, da 1ª. Seção de Julgamento, por maioria deliberou que o valor correspondente ao perdão de juros passivos incorridos em contrato de mútuo, deveria ser incluído como receita tributável para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no regime de tributação pelo Lucro Presumido. Como também havia lançamento reflexo que exigia PIS e COFINS pelo regime cumulativo de apuração (Lei n. 9.718/98), pronunciou-se o colegiado pelo cancelamento dos respectivos autos de infração, todavia sob o fundamento de que “descabe a tributação, pelo regime cumulativo, das receitas decorrentes do perdão de juros passivos (Outras Receitas), em face do alargamento da base de cálculo dessas exações fiscais, de que trata o §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, ter sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal”⁸⁴¹.

Abordando a mesma matéria (perdão de juros passivos incorridos em contrato de mútuo) registre-se a deliberação da 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara, da 1ª. Seção de Julgamento, cujo relator indicou em seu voto que “de acordo com as regras contábeis, com base no regime de competência, o perdão de dívida constitui uma receita”, fundamento baseado em registro contábil de acréscimo patrimonial que o levou a concluir no sentido de que “a remissão de dívida referente ao capital importa para o devedor (remitido) receita operacional, diversa da receita financeira, o que implica fato imponível tributário da Cofins, do PIS, estas com alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto n. 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei n. 10.865, de 30/04/2004), do IRPJ e da CSLL, concretizado no momento do ato jurídico remittente, por ser uma insubsistência do passivo (ativa)”.⁸⁴² Na

841. Conforme voto do Relator Nélso Kitchel no mencionado Acórdão 1802-001.295. No mesmo sentido as decisões da mesma 2ª. Turma Especial pelos Acórdãos n. 1802-001.617 e 1802-001.618, na sessão de 10 de abril de 2013.

842. Acórdãos n. 1401-001.113 e 1401-001.114, proferidos na sessão de 11 de fevereiro de 2014 pela 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara, da 1ª. Seção de Julgamento do CARF, sendo relator o Conselheiro Antonio Bezerra Neto.

hipótese relatada, a pessoa jurídica também estava submetida ao regime cumulativo de incidência do PIS e COFINS regulado pela mesma Lei n. 9.718/98, por ser tributada pelo Lucro Presumido, situação que não foi enfrentada pela referida Turma de Julgamento por não ser objeto do recurso voluntário.

Nesse mesmo âmbito de pessoa jurídica submetida à tributação pela sistemática do Lucro Presumido, embora a matéria remanescente estivesse restrita unicamente ao IRPJ e CSLL, registre-se o pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais⁸⁴³ acatando o voto fundamentado do relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que demonstra os efeitos da redução das dívidas das pessoas jurídicas e o adequado tratamento tributário, citando inclusive outros dispositivos legais (Lei n. 11.941/09, artigo 4º, parágrafo único⁸⁴⁴) e atos normativos expedidos pela administração tributária que expressamente reconhecem que as parcelas relacionadas com a redução de dívidas tributárias, ainda que tratadas contabilmente como receitas, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições da COFINS e do PIS.

Sobre o mesmo tema da redução de dívidas tributárias decorrente da opção de pagamentos à vista de débitos, com os benefícios previstos no programa aprovado pela Lei n. 11.941/09 (REFIS), registre-se os fundamentos trazidos pelo voto vencedor que capitaneou a deliberação adotada no Acórdão n. 1402-001.947⁸⁴⁵, em que o relator designado transcreve pronunciamentos da administração tributária que orientam na investigação das **diferentes naturezas** que podem revestir as parcelas do “perdão de dívida”. Reproduz-se trecho desse voto vencedor, dando-se destaque para a transcrição que faz do item 10.4 da Solução de Consulta ali mencionada:

[...]

A própria RFB possui tal entendimento, conforme se observa na Solução de Consulta Cosit n. 21, de 2013 (exarada, por coincidência, na mesma data da sessão de julgamentos que redundou no acórdão 1402-001.495), cujos excertos de interesse ora transcreve-se:

“10.3. Vale comentar que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida. O perdão de dívidas, consabidamente, configura receita para a pessoa jurídica devedora e caracteriza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, e §1º, do CTN, pois se está diante de um acréscimo patrimonial – resultante da diminuição de um passivo. Essa receita, igualmente, integra a base de cálculo da CSLL (art. 2º da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e, em princípio, da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 1º da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002) e da Cofins (art. 1º da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

10.4. A natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou. Por exemplo, na hipótese de empréstimos ou financiamentos, ter-se-á uma receita financeira – como esclarece o Ato

843. Acórdão n. 9101-002.052, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 11 de novembro de 2014, sendo relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

844. Lei n. 11.941/09: “Art. 4º [...]Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.”

845. Acórdão n. 1402-001.947, proferido na sessão de 24 de março de 2015 pela 2ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 1ª. Seção do CARF, com voto vencedor da lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Declaratório SRF n. 85, de 27 de outubro de 1999, ao dispor sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei n. 9.138, de 29 de novembro de 1995” (prevista no art. 373 do RIR/1999). Em se tratando de dívidas perante fornecedores de mercadorias, estar-se-á diante de uma recuperação de custos, receita especificada no art. 392, inciso II, do RIR/1999. No caso de redução de multa e juros relativos a tributos, enquadra-se a receita nesse mesmo dispositivo do RIR/1999, como recuperação ou devolução de custo ou despesa, ou ainda reversão de provisão, conforme tenha sido originalmente a contabilização a débito do resultado”. (grifos acrescidos)

À luz da legislação que instituiu o regime não cumulativo (Lei n. 10.637/02 e Lei n. 10.833/03) para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração do IRPJ pelo Lucro Real, encontramos o Acórdão n. 1101-001.115 que examina a controvérsia (incidência ou não de PIS e COFINS sobre o valor do perdão de dívida) apoiando-se, igualmente, em fundamentos contábeis que acenam para que a baixa de obrigações, pelo perdão da dívida, tenha como contrapartida o registro em conta de resultado (receita). Partindo dessa premissa que norteou a manutenção de exigência do IRPJ e da CSLL, e ante a alegação de ausência de regra jurídica que determinasse a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, deliberou o Tribunal Administrativo manter também as exigências dessas contribuições lançadas por decorrência, em períodos em que a pessoa jurídica estava submetida ao regime de apuração da sistemática não cumulativa, consoante se vê da parte da ementa atinente ao tema:

EXIGÊNCIAS REFLEXAS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. Somente as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado estão excluídas da base imponible das contribuições apuradas na sistemática não cumulativa. Todavia, no período em que a exigência foi formulada na sistemática cumulativa, a declaração de inconstitucionalidade do fundamento legal do lançamento permite que os órgãos administrativos de julgamento cancelem a exigência⁸⁴⁶.

Fundamentado nessa mesma diretriz que dá relevância ao efeito patrimonial retratado pelo registro contábil, cita-se o Acórdão n. 1401-001.041 que examinou o incentivo concedido pelo Estado de Goiás para atração de novos empreendimentos, conhecido como Programa Fomentar, consistente na liquidação antecipada de empréstimos como significativa remissão de parte da dívida (perdão de dívida). Mais uma vez, é preciso registrar que toda a análise ficou centrada no plano da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, concluindo a Turma, por maioria, que o “valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de outras receitas operacionais”⁸⁴⁷, deliberação que foi estendida para manter as exigências de PIS e COFINS tratadas simplesmente como decorrentes, sem qualquer outra ponderação.

Em resumo, na jurisprudência do CARF não foi encontrado pronunciamento relacionado com a específica investigação sobre a natureza jurídica do benefício provocado pelo “perdão de dívida”, frente ao conceito de receita, em que a controvérsia estivesse voltada exclusivamente para avaliação da possibilidade de incidência das contribuições do PIS e da COFINS. As conclusões das Turmas de

846. Acórdão n. 1101-001.115, proferido na sessão de 03 de junho de 2014 pela 1ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da 1ª. Seção de Julgamento do CARF, sendo relatora a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

847. Acórdão 1401-001.041, proferido em 10 de setembro de 2013 pela 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da 1ª. Seção do CARF, sendo relator o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

Julgamento seguiram a avaliação efetuada no contexto do efeito do “perdão de dívida” para apuração do **resultado** da pessoa jurídica, para fins de incidência de IRPJ e CSLL, conclusões que foram projetadas para as contribuições do PIS e COFINS consideradas reflexas, porque lançadas por decorrência da exigência principal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

AUTORES

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA(COORDENADOR)

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.

LUÍS EDUARDO G. BARBIERI

SUSY GOMES HOFFMANN

WINDERLEY M. PEREIRA

1. Considerações iniciais

A globalização e a consequente abertura do mercado brasileiro para a realização de importações e exportações de mercadorias e de serviços exigiram a modernização da legislação brasileira, de modo a se adequar à nova realidade, marcada por intenso fluxo de operações de compra e venda entre os diversos países.

Foi nesse contexto que foram regulamentadas, pela legislação, as seguintes modalidades de importação: (i) importação por conta e ordem de terceiros⁸⁴⁸, (ii) importação por encomenda⁸⁴⁹ e (iii) importação direta ou por conta própria⁸⁵⁰.

848. O art. 79 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 mencionou expressamente a modalidade de importação por conta e ordem de terceiros.

A respeito das características dessa modalidade de importação, cumpre transcrever o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 3102-00581, julgado na sessão de 03/02/2010:

“A operação de importação por conta e ordem de terceiros é aquela em que uma pessoa jurídica adquire (a adquirente) as mercadorias no mercado exterior, com recursos próprios, e contrata uma outra pessoa jurídica (a importadora) para realizar a operação de importação, incluindo o despacho aduaneiro de importação e outros serviços relacionados com a transação comercial, com realização de cotação de preços e a intermediação comercial.”

849. O art. 11 da Lei n. 11.281/2006 fez referência expressa à modalidade de importação por encomenda, estabelecendo que a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

A respeito das características dessa modalidade de importação, cumpre transcrever o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 3102-00581, julgado na sessão de 03/02/2010:

“A operação de importação por encomenda (ou importação para revenda a encomendante predeterminado) é aquela em que a pessoa jurídica importadora (i) adquire a mercadoria diretamente do exportador estrangeiro, em seu nome e com recursos próprios, seguindo as ordens e as especificações do encomendante predeterminado, e (ii) realiza o despacho aduaneiro de importação, introduzindo a mercadoria no País (operação nacionalização). Em seguida, nos termos do contrato de exclusividade, revende as mercadorias no mercado interno ao comprador predeterminado (o encomendante). Neste tipo de operação, há dupla relação jurídica comercial, a saber: (i) a primeira relação dá-se entre o exportador estrangeiro e o importador (relação jurídica de compra e venda no mercado externo); e (ii) a segunda entre o importador e o encomendante predeterminado, o destinatário da mercadoria (relação jurídica de compra e venda no mercado interno).”

850. A respeito das características dessa modalidade de importação, cumpre transcrever o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento, no Acórdão 3102-00581, julgado na sessão de 03/02/2010:

“A operação de importação por conta própria é aquela em que importador adquire a mercadoria no mercado externo, em seu nome e com recursos próprios, para posterior uso ou revenda a um comprador incerto no mercado interno. Neste tipo de operação é o próprio importador quem é o responsável pela transação comercial, a logística de transporte, o processamento do despacho aduaneiro, os pagamentos dos tributos e demais despesas aduaneiras, revenda das mercadorias no mercado interno e emissão de documentos fiscais, registro e contabilização da operação. Esta operação caracteriza-se por ser uma relação jurídica simples ou bilateral entre as partes (exportador estrangeiro e importador nacional), sem qualquer intermediação de terceiros. Em outros termos, caracteriza-se como uma compra e venda direta no mercado externo, pura e simples, sem intermediário, com vista a incorporação da mercadoria no ativo permanente do importador ou posterior comercialização no mercado interno, varejista ou atacadista. Esta modalidade de importação, normalmente, é realizada por

Diante da constatação da existência de fraudes, especialmente nas operações de importação, tanto em relação ao recolhimento dos tributos apurados, quanto em relação aos controles aduaneiros, abrangendo, inclusive, infrações de natureza cambial, foram editadas normas de combate e prevenção à ocorrência de ilícitos em operações de comércio exterior.

Um dos principais meios utilizados para a realização das fraudes consistia na utilização de pessoas interpostas, muitas vezes sem qualquer capacidade econômica, para figurar como importador.

Nesse contexto, a Lei n. 10.637/02, alterando o art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76, instituiu penalidade aplicável nas situações de caracterização de interposição fraudulenta de terceiros na importação ou exportação, na hipótese de ocultação dos reais sujeitos envolvidos na operação, mediante fraude ou simulação, nos seguintes termos:

"Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§4º O disposto no §3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional." (NR)

Foi estabelecida, portanto, a penalidade mais gravosa prevista na legislação aduaneira, consistente no perdimento do bem ou na aplicação de multa pecuniária em valor correspondente a 100% (cem por cento) do valor da mercadoria, àqueles que realizarem operações de importação ou exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Desde a edição da norma acima transcrita, centenas de autos de infração foram lavrados e a discussão foi levada à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para decidir sobre a manutenção ou cancelamento das penalidades.

Diante da relevância da matéria e da recorrência de casos apreciados, decidiu-se incluir na presente obra a análise das principais discussões travadas entre a Administração Tributária e os contribuintes.

empresa industrial ou por empresa comercial detentora ou distribuidora, com exclusividade, de marca no mercado nacional."

A pesquisa realizada para elaboração do presente relatório consistiu em consulta no site do CARF, realizada em 15/11/2015, marcando a opção de verificação do conteúdo das ementas e do inteiro teor, com utilização das palavras-chave interposição fraudulenta, sem utilização de aspas. Nessa pesquisa foram identificados 196 (cento e noventa e seis) acórdãos. Dentre os acórdãos apontados pelo site, verificamos que 12 (doze) acórdãos não se referem à aplicação de penalidade decorrente da acusação de interposição fraudulenta, restando 184 (cento e oitenta e quatro) acórdãos que tratam do assunto, objeto da pesquisa e análise.

Muitos são os motivos apontados pela fiscalização para o enquadramento das operações como sujeitas à aplicação da penalidade por interposição fraudulenta. Em diversas situações, o motivo que levou os contribuintes à realização de operações de importação por intermédio de outras empresas está diretamente ligado à concessão de incentivos fiscais pelos Estados e Distrito Federal, no âmbito da apuração do ICMS. Diversos acórdãos apontam para tal situação, em que a importação era realizada por meio de empresas dedicadas ao comércio exterior, titulares de incentivos fiscais.

Bastante comum, também, a acusação de que o "real adquirente", a pessoa jurídica que realizou a importação e/ou o exportador pertencem ao mesmo grupo econômico ou têm relação societária e realizam operações por empresas ocultas, com o objetivo de maximizar ganhos e reduzir indevidamente os tributos incidentes nas operações de importação, muitas vezes furtando-se da aplicação das regras de preços de transferência.

A análise das principais discussões travadas foi procedida a partir dos critérios abaixo explicitados:

Critério 1. Autuação foi fundada na presunção prevista no art. 23, §2º do DL 1455/76 (falta de comprovação da origem e titularidade dos recursos empregados na importação)?

Critério 2. O acórdão considerou que era necessária comprovação de dano ao erário para aplicação da penalidade?

Critério 3. O Acórdão considerou que era necessária comprovação de dolo para aplicação da penalidade?

Critério 4. Quem o acórdão considerou como sujeito passivo que poderia sofrer a aplicação da multa?

Critério 5. O acórdão considerou que a multa prevista no artigo 33, da Lei n. 11.488/07, no montante de 10% do valor da operação, substitui a penalidade de 100% do valor da mercadoria ou que as multas podem ser aplicadas concomitantemente?

Critério 6. O acórdão considerou que é válida a cumulação da multa de 100% do valor da mercadoria com a multa qualificada de 150% do valor dos tributos, além de multa por subfaturamento?

Critério 1. *A presunção legal de interposição fraudulenta em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos.*

A jurisprudência do CARF identifica, na aplicação da penalidade, duas “modalidades” de interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior:

(i) *Interposição comprovada*, quando se consegue determinar e comprovar, no procedimento fiscal, quem eram as pessoas ocultadas, mediante fraude ou simulação, nas operações de importação ou exportação, nos termos do que dispõe o inc. V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976; e

(ii) *Interposição presumida*, nos casos em que não se consegue comprovar a origem ou a disponibilidade ou a transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, hipótese em que o §2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455, de 1976 autoriza o aplicador de a norma presumir a existência do ilícito aduaneiro.

A sanção aplicável em ambos os casos é a pena de perdimento das mercadorias (§1º, art. 23 do DL 1.455/1976), podendo ser convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando esta não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida (§3º, art. 23 do DL 1.455/76, alterado pela Lei n. 12.350/2010).

Na análise do presente tópico, verificar-se-á a segunda hipótese – a *interposição fraudulenta presumida*.

O legislador, prevendo a dificuldade em se produzir prova da autoria da infração (quem efetivamente era a pessoa ocultada na operação), inseriu no ordenamento jurídico presunção de que haverá interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior quando não restarem comprovadas a origem, a disponibilidade ou a transferência dos recursos empregados nessas operações.

Trata-se de presunção legal relativa (*juris tantum*), de modo que se admite prova em contrário.

Prova-se o fato indiciário (não comprovação da origem, da disponibilidade ou da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior) e, por implicação lógica construída pela própria lei, presume-se a ocorrência do fato indiciado – a ocorrência da interposição fraudulenta.

Nessa modalidade de interposição, responderá pela penalidade o sujeito passivo conhecido na operação: aquele que figurou como importador ostensivo, presumindo-se a interposição fraudulenta daquele que detém a capacidade econômica, não comprovada.

Ao sujeito passivo, por sua vez, cabe demonstrar a existência de fato impeditivo (por exemplo, comprovação da origem, disponibilidade e, ou, transferência dos recursos), modificativo (por exemplo, comprovação de que não concorreu com a prática do ilícito) ou extintivo (por exemplo, ocorrência de decadência) a ilidir a pretensão punitiva do Fisco, *ex vi* do art. 333 do Código de Processo Civil⁸⁵¹.

As importações terceirizadas (por conta e ordem de terceiros ou por encomenda) requerem, para sua regularidade, que as empresas adotem providências específicas

851. Referência ao Código de Processo Civil aprovado pela Lei n. 5.689, de 1973, cujo conteúdo foi incorporado no art. 373 do novo Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, 2015).

previstas na legislação aduaneira. Dentre essas providências, inclui-se a necessidade de informar, na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a participação dos terceiros na operação (real adquirente ou encomendante predeterminado), bem como de proceder ao cadastramento no Siscomex, previamente ao registro da declaração de importação, dos contratos celebrados entre as empresas, entre outras.

Como pudemos constatar nos acórdãos analisados, a ampla maioria das autuações relativas à interposição fraudulenta foi fundada na modalidade *presumida*. Contudo, há situações em que ocorre sobreposição de ambas as modalidades - presumida e comprovada -, ou seja, no procedimento fiscal determina-se quem eram as pessoas ocultadas, mas também há a acusação da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

Percebe-se, assim, que o ponto central das discussões se refere à questão probatória, portanto, matéria essencialmente fática. Em muitas circunstâncias, a discussão concentra-se na questão da extensão da aplicação da presunção. Ainda que a legislação permita a aplicação da presunção de ocorrência da interposição fraudulenta, é necessária a comprovação dos fatos que autorizam a aplicação da presunção.

No Acórdão n. 3301-002.637, proferido na sessão de 18/03/2015, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF enfrentou a questão da interposição fraudulenta presumida e comprovada. No caso específico, o recurso voluntário foi parcialmente provido, pelo voto de qualidade, somente para excluir a responsabilidade solidária de um dos sócios da empresa. No julgado, restou delimitada a diferenciação em relação à questão da prova para as duas “modalidades” de interposição fraudulenta de pessoas. Decidiu-se que nos casos de não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, a ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume. Por outro lado, havendo comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos, concluiu ser necessário demonstrar-se a ocorrência do dolo para configurar o ilícito da interposição fraudulenta, ainda que, no entendimento manifestado pelo relator, não seja necessária a demonstração de qualquer dano ao erário para que se caracterize a infração.

No julgamento houve divergência entre os julgadores a respeito do alcance das presunções. O relator⁸⁵² destaca que, mesmo diante de presunção, é necessário comprovar o fato conhecido, para chegar ao fato desconhecido (presumido), concluindo que “no caso de interposição fraudulenta do fato de se ocultar ardilosamente o real importador se presume o dano ao erário. Sendo presunção legal, não cabe ao julgador administrativo qualquer outra opção senão aplicá-la”.

A legislação, portanto, estabelece a presunção de dano ao erário, diante da interposição fraudulenta, mas também estabelece presunção de interposição fraudulenta, nas situações em que não restar comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação. Trata-se, desse modo, de duas presunções previstas na legislação.

852. O Relator restou vencido em relação à multa de 10% por cessão do nome e em relação à caracterização da prova da prática de interposição fraudulenta em relação a algumas das operações.

Assim, como afirma o relator, a interposição fraudulenta pode ser apurada (i) de forma direta, quando o fisco deve comprovar a ocultação mediante fraude ou simulação, ou (ii) de forma indireta, ou presumida, nas situações em que o importador não comprovar a origem dos valores utilizados na importação.

Tratando-se de interposição fraudulenta direta, o ônus da prova incumbe ao Fisco, como sustentado pelo relator. O que se deve provar, para caracterização da interposição fraudulenta, é a ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação ou a comprovação de que as operações não foram realizadas com recursos próprios daquele que se declara importador.

No Acórdão n. 3402-001.480, proferido na sessão de 24/02/2015, novamente a questão principal girou em torno de analisar a questão probatória. Nesse caso, o relator manifestou-se asseverando que *“no processo as partes submetem-se à regra geral do ônus da prova, de modo que incumbe à autoridade fiscal o ônus de provar os fatos constitutivos do direito da Fazenda, vale dizer, provar a ocorrência do fato jurídico tributário e demais circunstâncias necessárias à constituição do crédito tributário”,* por outro lado *“cabe ao acusado provar a não ocorrência do fato jurídico tributário ou eventualmente a improcedência de algum dos seus elementos lançamento tributário”*.

A necessidade de comprovação e os meios considerados suficientes para a realização da prova também foi objeto do Acórdão n. 3403-003.529, proferido na sessão de 29/01/2015. Nesse julgamento, analisou-se a possibilidade de comprovação da origem dos recursos financeiros por meio de um contrato de mútuo. Restou decidido que *“a indicação de um contrato de mútuo, na forma presente nos autos, não seria, por si só, suficiente para demonstrar a origem dos recursos, pois nada impedia que o valor mutuado proviesse de fontes geradoras de renda ilegítimas, sob o ponto de vista fiscal. Dessa forma, a verificação da origem dos recursos não deve ficar restrita ao último elo da operação, e.g., o mútuo, devendo-se averiguar se os recursos mutuados possuem origem lícita”*. Portanto, para os julgadores, a comprovação da origem dependeria da demonstração do “caminho” dos recursos empregados na operação de importação.

Em sentido semelhante, o Acórdão n. 3202-001.142, proferido na sessão de 27/03/2014, em que restou aplicada a presunção, considerando-se insuficiente a prova em relação à origem dos recursos utilizados para suportar o volume financeiro transacionado nas operações de comércio exterior objeto da autuação fiscal. Em razão disso, concluiu que *“restou caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros presumida, estabelecida no §2º do art. 23, do Decreto-lei n. 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei n. 10.637/2002, conduta apenada com o perdimento da mercadoria, convertida em multa em razão de a mercadoria ter sido consumida ou entregue a consumo”*;

Ainda em relação à questão da origem dos recursos, utilizado como fundamento em grande quantidade de lançamento, vale destacar o Acórdão n. 3102-002.128, proferido na sessão de 28/01/2014. A recorrente alegou que caberia à fiscalização comprovar a origem ilícita dos recursos utilizados nas operações de importação. Os julgadores, no entanto, entenderam que a alegação era improcedente, aplicando a presunção legal, que inverte o ônus da prova, concluindo que a prova da origem dos recursos caberia ao contribuinte.

Também no Acórdão n. 302-39.540, proferido na sessão de 22/01/2008, por voto de qualidade, decidiu-se que basta a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações para que o Fisco caracterize a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, evidenciada pela carência de recursos próprios da recorrente para operar. Aduz o relator que a recorrente confessou a falta de origem dos recursos, ao reconhecer que as operações só eram possíveis com os recursos de outras pessoas jurídicas, a partir do recebimento de adiantamentos de clientes.

Verifica-se, portanto, que grande parte das discussões travadas no CARF, em relação à aplicação da penalidade por interposição fraudulenta, está relacionada à produção de provas do fato indiciário, que autoriza a presunção de ocorrência do fato caracterizador da interposição fraudulenta.

A prova desses ilícitos aduaneiros, como usualmente ocorre com as demais espécies de simulação e fraude, guarda certa complexidade. A simulação e a fraude visam justamente encobrir pessoas e fatos na operação de comércio exterior, utilizando-se para tanto de estratagemas e subterfúgios diversos de modo a não deixar rastros que possam servir de elementos probantes dos ilícitos praticados.

Tanto na infração denominada “interposição comprovada”, prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976, quanto na “interposição presumida”, prevista no §2º do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976, sempre haverá necessidade de serem juntados aos autos os elementos probantes da ocorrência do ilícito praticado, cada qual de uma forma própria. Na primeira, prova-se diretamente os fatos que demonstrem a ocultação de pessoas; na segunda, provam-se os fatos indiciários (não comprovação da origem ou disponibilidade ou transferência dos recursos).

O “caminho” dos recursos financeiros utilizados na operação de comércio exterior tem grande relevância para fins de comprovação de eventuais ilícitos praticados, pois a utilização de recursos de terceiro faz presumir a operação como sendo por conta e ordem deste. Caso o fornecedor dos recursos não esteja devidamente identificado (declarado), há a interposição fraudulenta de pessoas.

Importante registrar, por fim, que, conforme se observa, exemplificativamente, das decisões acima mencionadas, nem todas as operações de comércio exterior em que há vários agentes econômicos envolvidos, seja na importação ou na exportação, podem ser caracterizadas como interposição fraudulenta. O CARF já se manifestou diversas vezes no sentido de que é necessário analisar caso-a-caso, com base nos elementos probantes juntados aos autos, o que é comprovadamente uma operação ilícita de interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior, daquelas operações lícitas, usuais do mundo atual globalizado. A grande relevância das circunstâncias de fato dificulta a reunião e generalização dos casos, tornando ainda mais difícil a realização do trabalho de pesquisa.

Critério 2. *A necessidade de comprovação de efetivo dano ao erário e a aplicação de penalidade por interposição fraudulenta.*

Outro argumento bastante aduzido nos recursos levados à apreciação do CARF, diz respeito à impossibilidade de aplicação da penalidade decorrente da interposição fraudulenta, nos casos em que não restar caracterizado efetivo dano ao erário.

Em relação ao dano ao erário, que implica na perda do direito de propriedade, mediante a aplicação da pena de perdimento, prevista no artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/76, uma das linhas destacadas pelos julgadores é que ele não está necessariamente relacionado somente à existência de prejuízo tributário. Nesse sentido, inclusive, dispõe o artigo 673 do Decreto n. 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).⁸⁵³

Daí se extrai que o Regulamento Aduaneiro satisfaz-se com a mera transgressão de regra nele disciplinada ou em norma destinada a complementá-lo, tendo lugar as punições decorrentes de infração. O mesmo se pode dizer em relação ao *caput* e inciso V, do artigo 23, do Decreto-lei n. 1.455/76, para os quais dano ao erário decorre das infrações de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

No que tange aos acórdãos analisados neste trabalho, é possível notar que a maior parte das decisões considerou desnecessária a comprovação do dano ao erário para a aplicação da penalidade em razão da interposição fraudulenta. Nesse sentido, podem ser destacados os acórdãos a seguir mencionados:

“É cristalino que o texto do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455/1976 (essencialmente no *caput* e no §1º, já transcritos nesse voto) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente se pode afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem, no texto, para discussão se houve ou não dano ao Erário. (...) Assim, é inócua a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei.” (trecho do voto do relator, no Acórdão 3403-003.174, proferido na sessão de 21 de agosto de 2014).

Por outro lado, algumas decisões consideraram necessária a comprovação do dano ao erário, para que a penalidade fosse aplicada aos autuados⁸⁵⁴.

853. Art. 673. *Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo* (Decreto-Lei n. 37, de 1966, art. 94, *caput*).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei n. 37, de 1966, art. 94, §2º). (grifamos)

854. A despeito da análise ser relativa à jurisprudência do CARF, vale destacar o Tribunal Regional Federal da 4ª Região concluiu que “o controle prévio, formal e rígido é inato e constitui garantia da correta fiscalização aduaneira. E há dano ao erário, seja pelo controle político (soberania das fronteiras -

Critério 3. *A aplicação da penalidade de a necessidade de comprovação de dolo, mediante fraude ou simulação.*

A interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior exige, segundo disposto no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, a presença concomitante dos seguintes elementos:

- (i) Importação mediante o uso de terceiras pessoas;
- (ii) Fraude ou simulação; e
- (iii) Haver um adquirente “oculto”.

Parte dos julgadores, no entanto, entendem não ser necessária a presença do dolo por parte dos contribuintes para aplicação da multa. Ou seja, não haveria a necessidade de condicionamento da fraude ou simulação para a caracterização da infração. Esta posição foi adotada, por exemplo, no acórdão 3102-01.239, conforme se observa no seguinte trecho do voto do relator, Conselheiro Luiz Marcelo Guerra de Castro⁸⁵⁵:

“A conduta apenada é, como se viu, “ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação”, **mediante** (e não com a finalidade de) fraude **ou simulação**.”

De fato, ante à impossibilidade de prever, elencar e combater todas as consequências da ocultação das partes envolvidas na operação, o Legislador Pátrio, a exemplo de outros países, optou por combater esse meio de execução.

Nessa linha, não vejo como condicionar a caracterização da infração ou da coautoria à demonstração da circunstância elencada no art. 72 da Lei n. 4.502, de 1964.

Basta, portanto, que se demonstre a presença de simulação, conceituada no §1º do art. 166 (sic) da Lei n. 10.406, de 2002 (Novo Código Civil):

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (grifos no original)

Em relação aos acórdãos analisados neste trabalho, verifica-se realmente que uma minoria considerou como necessária a comprovação de dolo para a aplicação da penalidade pela interposição fraudulenta, isto é, algo em torno de 6% (seis por cento).

A respeito da necessidade de comprovação do dolo, vale destacar voto vencido, abaixo parcialmente transcrito:

“Ainda que assim não fosse, valho-me da antiquíssima jurisprudência de nossos tribunais, segundo a qual as fraudes não se presumem, hão de ser cabalmente comprovadas, sendo, neste caso, ônus de quem acusa.

(...)

Entretanto, também não me seduz essa pseudo impossibilidade de se obter a prova cabal do ilícito aduaneiro. Se a fiscalização não consegue coletar a prova cabal, inequívoca, não pode se utilizar dos indícios, mesmo que com a

violação do procedimento e do controle prévio), seja pelo controle tributário (diferença na cobrança de tributos)” (Ap. Cível 2006.70.00.009709-7. Relatora Desembargadora federal Vânia Hack de Almeida.)

855. 1ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Sessão de 11.11.2011.

convicção pessoal do agente aduaneiro que fraude e dolo foram empregados em determinada operação de comércio exterior.

O processo é feito de provas, e são nelas que os julgadores devem se apoiar para proferir seus veredictos. Não existindo tais provas nos autos, absolve-se da condenação fiscal o contribuinte. O julgamento não pode escorregar pela tentação da condenação pela aparência dos fatos, pelos eventos midiáticos, pela eventual pressão da sociedade. O órgão supremo de nossa organização judiciária tem nos dado mostra disso, creio.

Não se pode permitir, como pinchei em breves palavras no início, que todos sejam tratados como "criminosos", mormente sob a alegação que é da natureza da fraude a ocultação.

Portanto, com a devida vênia do fiscal atuante, que atuou com a perseverança pretendida, ousou desconsiderar alegações indiciárias, que podem até permitir que se considere uma aparência de algo ilícito, mas que não foi produzida uma prova cabal de prática ilícita.” (trecho do voto vencido, no Acórdão 3201-00.169, proferido na sessão de 17 de junho de 2009)

Aplicando tal entendimento, no âmbito administrativo, na esteira de decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça⁸⁵⁶, pode-se destacar os acórdãos 302-38.070⁸⁵⁷ e 303-31.907⁸⁵⁸ do antigo Conselho de Contribuintes, que exigiram a ocorrência de conduta dolosa dos contribuintes para que se consubstanciasse o dano ao erário.

856TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MERCADORIA IMPORTADA. DANO AO ERÁRIO INEXISTENTE. PENA DE PERDIMENTO. INAPLICABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. 1. **Ausente a comprovação do dano ao erário, deve-se flexibilizar a aplicação da pena de perda de mercadoria estrangeira prevista no art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76.** 2. Recurso especial improvido. (REsp 639252/PR. relator Ministro João Otávio de Noronha. Sessão de 21.11.2006. Grifamos). ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. RÓTULO EM PORTUGUÊS. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM. PENA DE PERDIMENTO. RECURSO CONHECIDO APENAS QUANTO AOS ARTIGOS 535, II, DO CPC, 201, II, PARÁGRAFO ÚNICO, DO RIPI E 518, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGULAMENTO ADUANEIRO POR AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DEMAIS PRECEITOS LEGAIS DITOS VIOLADOS. NÃO OCORRÊNCIA DA INFRINGÊNCIA INVOCADA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO. (...) 3. A interpretação sistemática da legislação que rege a matéria e a jurisprudência demonstram o entendimento de que a importação de mercadoria com o rótulo em língua portuguesa, sem indicação do país de origem, não conduz à aplicação da pena de perdimento a menos que fique, efetivamente comprovado, o cometimento de dano ao erário. 4. In casu, a recorrida pagou todos os impostos referentes à importação, não se utilizando de nenhum artifício fraudulento que objetivasse reduzir ou burlar os encargos tributários, de maneira que se afigura exorbitante a aplicação da pena de perdimento, podendo ao invés desta, ser aplicada multa e determinada a reetiquetagem do produto como determina o artigo 201 do RIPI. 5. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. (REsp 602615/RS. Relator Ministro José Delgado. Sessão de 06.05.2004. Grifamos).

857. PENA DE PERDIMENTO. Inexistindo demonstração da ocorrência de dolo, não se aplica qualquer penalidade ainda mais quando o ato inquinado de ilegal não acarretou qualquer prejuízo à Fazenda Pública. (Acórdão 302-38.070. 3º Conselho de Contribuintes. Relatora Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Sessão de 17.10.2006)

858. PENA DE PERDIMENTO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO E/OU INTENÇÃO DELITUOSA. Do ato inquinado de ilegal, não restou prejuízo financeiro, direto ou indireto, à Fazenda Pública. Pelo contrário, a Recorrente pagou os impostos sobre uma base de cálculo majorada, relativamente ao valor da transação.

Afastadas as preliminares suscitadas, ao mérito, não se vislumbrou intenção delituosa por parte da Recorrente. (Acórdão 303-31.907. 3º Conselho de Contribuintes. Relator Conselheiro Sílvio Marcos Barcelos Fiúza. Sessão de 05.03.2005)

Vale destacar que parte significativa dos acórdãos, (cerca de 50%), simplesmente não analisou a questão ou não consideraram a necessidade de comprovação do dolo para que fosse aplicada a penalidade aos contribuintes.

Critério 4. Sujeito passivo da penalidade.

Outro aspecto bastante controvertido nos acórdãos analisados diz respeito à sujeição passiva da penalidade. Tratando-se de operações envolvendo diversos sujeitos, discute-se quais pessoas podem ser enquadradas como sujeitos passivos da penalidade.

O entendimento adotado pela fiscalização, muitas vezes atribuindo a solidariedade a todos os sujeitos passivos que tenham concorrido, participado ou se beneficiado da operação, nos termos do art. 124, do CTN, e do art. 95 do Decreto Lei n. 37/66, vem, na maioria dos casos, sendo mantida nas decisões do CARF.

Os primeiros processos que chegaram ao CARF, para apreciação da aplicação de penalidades, sob acusação de interposição fraudulenta, referiam-se a operações, em sua maioria, com “empresas de fachada”, sem atividade econômica. Além disso, em um primeiro momento, foram julgados muitos recursos relativos a lançamentos fundados na presunção legal decorrente da falta de comprovação de origem de recursos, conforme destacado acima.

Diante de tais situações, as decisões em relação à manutenção do lançamento e da atribuição de responsabilidade solidária, também na sua maioria, foram proferidas por unanimidade. Nesses casos, entenderam os julgadores ter restado comprovado o dolo e a má-fé dos intervenientes e, na maioria das situações, flagrante prejuízo dos cofres públicos. Tais processos, segundo as decisões proferidas, envolviam operações para ocultar os reais adquirentes e ensejavam outras infrações aduaneiras, tais como, subvaloração, subfaturamento, classificação incorreta das mercadorias, ou, ainda, infrações de sonegação dos tributos internos.

Estas posições podem ser verificadas nos acórdãos listados a seguir.

a) Acórdão n. 3102-00.581, sessão de 03/02/2010, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: o relator do julgado posicionou-se em relação a solidariedade: *“São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie. Por força do disposto no inciso V do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, o real adquirente da mercadoria (o importador oculto) responde solidariamente com pessoa jurídica importadora (o importador ostensivo), no caso da importação realizada por sua conta e ordem.”*

b) Acórdão n. 3102.00.643, sessão de 28/04/2010, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos, afirmando a solidariedade de todos que participaram da operação: *“Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram.”*

c) Acórdão n. 3202.000.268, sessão de 01/03/2011, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. Discutiu-se no julgado a solidariedade do despachante aduaneiro e do adquirente das mercadorias importadas, sendo atribuído a ambos a solidariedade na infração. Quanto ao despachante a turma se manifestou na ementa do acórdão: *“O despachante aduaneiro está proibido de efetuar, em nome próprio, ou no de terceiro, importações de quaisquer mercadorias ou exercer comércio interno de mercadorias estrangeiras, mas se violar essa proibição cabe a exigência, contra ele, dos tributos e multas das operações de importação, concomitantemente com as penalidades próprias que lhes são aplicáveis. O despachante aduaneiro, quando importador de fato, é responsável solidário ao importador de direito, pelos tributos e multas exigidos do segundo, cuja firma tenha utilizado para promover a importação.”*

Ao tratar da solidariedade do adquirente, a turma, identificando a existência de contrato de importação com o importador direto, atribuiu a situação de "laranja" ao importador, conforme se depreende da ementa do acórdão: *“O adquirente de mercadorias estrangeiras que tenha contrato de importação com o importador de direito, utilizado pelo despachante como “laranja” das importações responde solidariamente pelas exações tributárias e fiscais que advenham dessas importações simuladas.”*

d) Acórdão n. 3202.00.275, sessão de 07/11/2011. Também neste acórdão é mantida a legitimidade passiva do importador direto e do adquirente da mercadoria importada.

e) Acórdão n. 3201.00.837, sessão de 24/01/2012, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos, confirmando a solidariedade das pessoas que tenham interesse comum na situação.

f) Acórdão n. 3102.01.414, sessão de 21/03/2012, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. Neste acórdão é discutido a participação do despachante aduaneiro, afirmando a proibição da sua participação em qualquer operação de importação e exportação, mas quando identificado que tenha concorrido para a interposição responde solidariamente pela penalidade com as demais pessoas que tenham concorrido para a prática da interposição fraudulenta.

g) Acórdão n. 3802.00.913, sessão de 21/03/2012, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. A alegação em discussão neste processo discute a possibilidade de imputação a apenas um dos coatores identificados. A turma decidiu que não há erro na imputação subjetiva, não existindo a obrigação de indicar no auto de infração todos os sujeitos passivos que participaram das operações de importação.

h) Acórdão n. 3201.001.500, sessão de 26/11/2013, Acórdão n. 3102001.703, sessão de 29/01/2013, Acórdão n. 3403.002.865, sessão de 26/03/2014, Acórdão n. 3202.001.142, sessão de 27/03/2014, Acórdão n. 3403.003.224, sessão de 16/09/2014 e Acórdão n. 3403002.865, sessão de 26/03/2014, Acórdão n. 3202.001.480, sessão de 24/02/2015, Acórdão n. 3102002.372, sessão de 25/02/2015. Todos decidindo, por unanimidade, pela solidariedade dos envolvidos na operação de importação, tanto os importadores diretos quanto os importadores de fato, que estejam ocultos dos controles aduaneiros.

i) Acórdão n. 3802.003.669, sessão de 17/09/2014. Nesta decisão, a turma se manifestou quanto a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 e quanto à solidariedade definiu que respondem o importador direto, que cedeu o nome, e também o importador oculto. A posição da turma restou consolidada na ementa do acórdão: *“Tendo sido demonstrada a impossibilidade de cominação da pena de perdimento, a importadora ostensiva responde pela multa de 10% da operação acobertada (Lei n. 11.488/2007, art. 33) e pela multa substitutiva do perdimento (Decreto-Lei n. 1.455/1976, art. 23, V, §3º). Respondem solidariamente pelo pagamento da multa substitutiva, o importador oculto na condição de coautor da infração ex vi art. 95, I, do Decreto-Lei n. 37/1966 e qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95, quando aplicáveis.”*

Com o decorrer do tempo, chegaram ao CARF processos em que se discutia a interposição de empresas com capacidade econômica, nascendo discussões acerca da necessidade de comprovação de dano ao erário e da má-fé dos intervenientes identificados nos autos de infração. Estas discussões passaram a determinar, em diversos julgados, a manutenção do lançamento, por voto de maioria e de qualidade.

Parte dos julgadores entenderam que não existia a legitimidade passiva do contribuinte que possuía capacidade econômica e a Fiscalização não trazia provas do dano ao erário ou dolo na operação de importação.

Apesar de a maioria das decisões terem mantido o lançamento, alguns acórdãos passaram a afastar parcialmente a exigência fiscal, em determinadas situações, ora afastando a aplicação conjunta de penalidades, ora afastando a solidariedade de sujeitos passivos, sob o arrimo da falta de comprovação do dano ao erário e, ou, dolo na operação.

Nesse sentido, pode-se destacar os acórdãos abaixo:

a) Acórdão n. 3201.001.546, sessão de 29/01/2014, recurso voluntário com provimento parcial por maioria de votos. O relator entendeu por afastar um dos sujeitos passivos arrolados como solidário, em razão da sua declaração de inaptidão. O relator defendeu a tese de que a aplicação da inaptidão do CNPJ substituiria a multa de conversão da pena de perdimento e, portanto, para este sujeito passivo a solidariedade deveria ser afastada.

O relator detalhou assim o seu entendimento: *“Não há previsão legal para a cumulação da multa de 10% (dez por cento) com a pena de perdimento ou a multa resultante da sua conversão. Desse modo, resta claro o equívoco do entendimento que prevalecia até a edição da Lei n. 11.488, de 2007. Interessante notar, ainda, que o parágrafo único do art. 33 da Lei n. 11.488, de 2007, estabelece que não se aplica a multa por cessão de nome quando o importador for apenado com a declaração de inaptidão do seu CNPJ, tal como previsto no art. 81 da Lei n. 9.430, de 1996. Com efeito, depreendesse desse dispositivo legal o seguinte: ou bem o importador que oculta terceiros deverá sofrer a multa de 10% (dez por cento) das operações acobertadas, se comprovar a origem, a transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nessas operações, ou bem terá o seu CNPJ declarado inapto. Por essa razão, conclui-se que o importador que tem o seu CNPJ declarado inapto também não*

pode sofrer a aplicação cumulativa da pena de perdimento ou da multa resultante da sua conversão."

b) Acórdão n. 3402.002.362, sessão de 23/04/2014, recurso voluntário com provimento parcial, por maioria de votos. O relator original do processo foi vencido, sendo designado redator para o voto vencedor, que em linhas gerais defendeu a necessidade do dano ao erário e da comprovação do artifício doloso para configurar a exigência da penalidade por interposição. Segundo restou decidido, a responsabilidade subjetiva não pode atingir pessoa estranha à infração.

A posição do redator do voto vencedor foi assim sintetizado na ementa do acórdão: *O Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as respectivas obrigações e sanções tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exhaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, §1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica. Para a configuração das infrações previstas no art. 105, inc. XI do Decreto-lei n. 37/66 e art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76, que autorizam a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa alternativa (art. 23, §3º do Decreto-Lei n. 1.455/76), é imprescindível a comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de "artifício doloso", bem como da "ocultação" "mediante fraude ou simulação", de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, sob pena de atipicidade da conduta.*

Com esta argumentação, sobre o Principio da Tipicidade, concluiu o acórdão pela exclusão dos terceiros que não estavam vinculados diretamente às operações de importação: *"Tratando-se de infrações dolosas legalmente conceituadas como crimes (arts. 334, §3º e 299 do CP), a responsabilidade pela sanção administrativa é pessoal do agente (art. 137 do CTN), não podendo a sanção passar da pessoa do infrator (art. 5º, XLV da CF/88), nem transmitir-se a pessoas alheias à infração ("nemo punitur pro alieno delicto"), sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator (art. 100 do Dec.-lei n. 37/66)."*

c) Acórdão n. 3401.002.808, sessão de 15/10/2014, negado provimento ao recurso voluntário por voto de qualidade. A turma decidiu que: *"O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração "de mera conduta", que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário perpetrado."*

A partir da decisão que a infração de interposição é de mera conduta, foi mantida a solidariedade para todas os envolvidos na operação, nos termos da exigência fiscal: *"O fato gerador da multa que converte o perdimento das mercadorias em pecúnia é a interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior. Assim, respondem solidariamente pela infração todos aqueles que se ocultaram, ou que tiveram interesse na ocultação dos verdadeiros responsáveis pela transação. Da mesma forma, respondem solidariamente pelo crédito tributário decorrente todos aqueles que*

concorreram para a prática da infração ou que de alguma foram tenham se beneficiado dela."

d) Acórdão n. 3302.002.870, sessão de 19/03/2015, negou-se provimento ao recurso voluntário por voto de qualidade. Os conselheiros que foram vencidos davam provimento integral ao recurso. A decisão foi pela manutenção da solidariedade, que foi assim descrita na ementa do acórdão: *"Comprovado que terceiro tenha concorrido para a prática da infração ou dela tenha se beneficiado, fica caracterizado a solidariedade passiva tributária."*

Outra matéria que suscita discussão, com posições divergentes entre os conselheiros, trata da solidariedade dos sócios em relação à pessoa jurídica, na dissolução irregular da sociedade. Existem posições discutindo se caberia responsabilidade ao sócio somente no caso da existência de dolo, nos termos prevista no art. 135 do CTN. A matéria foi discutida em dois julgados do CARF, com posições divergentes: uma decisão entendeu que a responsabilidade da empresa não passaria para a pessoa do sócio e outra decisão concluiu pela solidariedade do sócio.

Os acórdãos com as posições divergentes estão listados a seguir:

a) Acórdão n. 3102.002.295, sessão de 15/10/2014. A turma decidiu dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a responsabilidade do sócio em relação à pessoa jurídica. A decisão pode ser assim resumida na ementa do acórdão: *"A responsabilização do art. 135, III, do CTN é de natureza pessoal e não pode ser utilizada como fundamento para incluir o sócio administrador solidariamente à empresa autuada."*

b) Acórdão n. 3802.003.876, sessão de 11/11/2014. A turma decidiu por maioria de votos em relação ao responsável solidário que se revestia de sócio da pessoa jurídica apenada com as multas referentes a interposição fraudulenta. Os conselheiros vencidos afastavam a solidariedade. A decisão da maioria aplicou as determinações do art. 135 do CTN, que foi assim resumida na ementa do acórdão: *"O art. 135, III do CTN pressupõe, para a responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que tenha sido caracterizada a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que não é caso dos autos."*

Ao apreciar o disposto no art. 135 do CTN, entendeu que, para o caso em espécie, estaria comprovada a solidariedade: *"A imputação da responsabilidade tributária aos sócios nos termos do art. 135, III, do CTN, deve estar lastreado de elementos probatórios da ocorrência de dolo por parte dos supostos infratores. No caso concreto, a autoridade fiscal imputou a responsabilidade solidária ao sócio por vislumbrar a prática de infração a legislação, fato que restou devidamente comprovado, razão pela qual o sócio não deve ser afastado do polo passivo da autuação"*

A partir da análise histórica das decisões do CARF, pode-se concluir que na maior parte dos casos foram mantidos os lançamentos fiscais referentes à interposição fraudulenta de empresas que não detenham capacidade econômica ou nas situações comprovadas de prejuízo ao erário, mantendo-se a exigência em relação a todas as pessoas que tenham relação com o fato, aplicando-se, especialmente, a solidariedade prevista no art. 135 do CTN e no art. 95 do Decreto-Lei n. 37/66.

De outro giro, nas situações em que as empresas possuem capacidade econômica e as operações possuem escopo de organização logística ou de busca de tratamentos tributários mais benéficos, em função de incentivos tributários e fiscais e, ainda, não existindo provas evidentes de intuito doloso ou prejuízo ao erário, a discussão passa a ser sobre a qualificação da interposição fraudulenta em uma infração de mera conduta ou infração que exija a comprovação do prejuízo. A matéria atualmente vem suscitando discussões no CARF, com implicação na definição da responsabilidade dos diversos sujeitos passivos envolvidos nas operações. Em que pese o fato da maioria dos acórdãos manter a exigência fiscal. Na maioria dos julgados em que não se identifica o dolo e o dano ao erário, as decisões são por maioria ou voto de qualidade.

Critério 5. *O acórdão considerou que a multa prevista no artigo 33, da Lei n. 11.488/07, no montante de 10% do valor da operação, substitui a penalidade de 100% do valor da mercadoria ou que as multas podem ser aplicadas concomitantemente?*

O tema que versa sobre a possibilidade da aplicação da multa prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007, para o importador ostensivo, em razão da cessão do nome, no montante de 10% do valor da operação está presente em grande parte dos julgados sobre o tema.

Importante esclarecer, inicialmente, que antes do advento deste dispositivo legal, a cessão do nome em casos de importação estava sujeita à pena de inaptidão do CNPJ para a pessoa jurídica que cedeu o nome, de acordo com o previsto no artigo 81 da Lei 9.430/96, bem como, à possibilidade da aplicação da aplicação da pena de perdimento ou sua conversão em multa no importe de 100% do valor aduaneiro da mercadoria importada.

Foram levantadas, a partir do advento do artigo 33 da Lei 11.488/2007, as seguintes questões com relação a esta multa: a) a multa de 10% do valor da operação veio apenas para substituir a pena que era atribuída para aquele que cedia o nome na importação, pena esta que era de inaptidão do CNPJ ou ela veio para substituir a penalidade do perdimento da mercadoria ou a sua conversão em multa equivalente a 100% do valor da mercadoria, de tal modo que com o advento desta lei, em função do princípio da retroatividade benigna da norma sancionatória mais branda, a multa de dez por cento do valor da operação era a única a ser aplicada (para o importador ostensivo)? b) Se for entendido que a multa no percentual de 10% não substitui o perdimento ou a sua conversão em multa equivalente a 100% sobre o valor da mercadoria, é válida a aplicação concomitantemente das penalidades?

As duas questões estão ligadas, pois se houver retroatividade, por consequência, haverá a substituição de uma pena (multa) pela outra. Se o entendimento for no sentido de que são infrações distintas, não será aplicada a retroatividade e, consequentemente, será validada a aplicação cumulativa das penalidades.

Assim há duas correntes de entendimento.

A primeira corrente entende que a infração cuja penalidade está prevista no artigo 33 da Lei 11.488/07 tem natureza distinta da infração que enseja a aplicação da pena de perdimento ou a sua conversão em multa no importe de 100% do valor aduaneiro da

mercadoria importada, de tal modo que não há que se tratar de retroatividade benigna, pois as multas são distintas e podem ser aplicadas concomitantemente.

A segunda corrente, de forma diversa, entende que o artigo 33 da Lei 11.488/07 além de substituir a pena de inaptidão do CNPJ para o importador “ostensivo”, substituiu também a possibilidade de ser atribuída a ele (importador ostensivo) a pena de perdimento ou a sua conversão em multa no importe de 100% do valor aduaneiro. Assim, só cabe esta multa (de 10%) para o importador ostensivo, sendo inaplicável a pena de perdimento (ou a multa no valor de 100% do valor da mercadoria). Tratando-se, desse modo, de norma que impõe penalidade menos severa, deveria ser aplicada retroativamente, por ser mais benéfica.

Vejamos alguns exemplos de acórdãos que adotaram tais entendimentos antagônicos, iniciando pela corrente que admite que é possível a aplicação das duas multas, por terem natureza distinta e que, por isso, não há retroatividade benigna.

a) O acórdão 3102-001.703 é um exemplo desta corrente, pois entende incabível a aplicação da retroatividade benigna e entende plenamente cabível a aplicação das duas multas. Sobre o tema da retroatividade, entende o acórdão que jamais poderia ser aplicado tal regra ao caso, pois o legislador, pretendeu criar uma nova hipótese para aplicação da multa e jamais substituir a multa já existente que seria o perdimento da mercadoria ou a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro.

b) Os acórdãos 3202-000.275 e 3202-000.276, julgados de forma unânime, trazem o mesmo entendimento no sentido de que não há que se falar em substituição de uma multa por outra. É colocado no acórdão que o objetivo da nova lei foi um aprimoramento da legislação, especificamente, no que toca à permanência da pessoa jurídica no CNPJ (ou seja, a substituição foi da pena de inaptidão do CNPJ pela multa de 10%), e que tal multa tem raiz no artigo 81 da Lei 9.430/96, ou seja, a sua natureza é diversa da multa da pena de perdimento. E, por se tratar de aplicar sanção a uma conduta diversa da que leva à pena de perdimento ou à sua conversão em multa que o citado acórdão entendeu pela possibilidade da cumulatividade das multas.

Esta corrente também coloca que o Regulamento Aduaneiro em vigor, Decreto 6.759/2009, por seu artigo 727 prevê expressamente a possibilidade de cumulação das multas.

c) Neste mesmo sentido a título de exemplo, citamos os Acórdãos 3102-001.414, 3201-000.826, 3802-00.166, 3802-000.914, 3802-000.918, 3802-003.876, 3102-00.566, 3202-000.416, 3402-000.469, 3202-000.889, 3403-003.525,

A posição que defende a retroatividade, e, por consequência, a não cumulatividade das multas, pode ser verificada, inicialmente, nos acórdãos 3102-00.581, 3102-00.582, 3102-00.944. Importante observar que nos citados acórdãos ficou entendido que a substituição de uma pena pela outra só ocorre para o importador ostensivo, permanecendo a pena de perdimento ou conversão em multa de 100% do valor aduaneiro para o real adquirente.

Nota-se, pela leitura do acórdão 3102-000.899, que mesmo a Turma Julgadora que aplicava a retroatividade benigna, verificava se a “importadora ostensiva” teria tido apenas a conduta de “ceder o nome”, pois se a conduta fosse mais extensa, não seria aplicada a retroatividade. Veja esta posição também presente no acórdão 3403.002-372, pois o entendimento ali consolidado foi no sentido de que para o importador

ostensivo a multa seria apenas a de 10%, tanto que o Recurso Voluntário foi improvido, pois foi interposto pelo importador “oculto”.

Enfim, o entendimento nestes Acórdãos é no sentido de que, para a importadora “ostensiva” houve a alteração da pena pela interposição fraudulenta, que deixou de ser a de perdimento ou a sua conversão pelo percentual de 100% do valor aduaneiro, para o percentual de 10% sobre o valor aduaneiro, permanecendo a pena de perdimento ou a conversão da multa para o importador oculto e demais solidários.

Importante ainda registrar o argumento desta linha, no sentido de que não faria sentido que o importador ostensivo tivesse uma pena maior do que o importador oculto (real adquirente da mercadoria), que na verdade, foi o que não pretendeu se apresentar ao controle administrativo das importações.

Nesta segunda corrente podemos citar os Acórdãos 3102-00.589, 3102-00.614 e 3402-002.362.

Mas é certo que o tema sempre foi controverso no CARF. Para mostrar este dissenso, indicamos o Acórdão 3102-001.463 em que o julgamento foi finalizado pelo voto de qualidade e tratava-se de um Recurso de Ofício, indicando que na primeira instância administrativa o entendimento foi pela aplicação da retroatividade benigna e, no CARF, o entendimento foi pelo provimento do Recurso de Ofício. As duas posições estão espelhadas no citado Acórdão. Ainda, para demonstrar a controvérsia, relevante registrar que muitos julgados não eram unânimes, como, por exemplo, se constata pelo julgado dos acórdãos 3101-000.494 e 3301-002.636 em que estão contempladas as duas posições apresentadas neste artigo, o que se denota pela leitura do voto vencido e do vencedor.

Desta forma, apesar de haver um maior número de acórdãos consolidando a tese da primeira corrente, não é possível afirmar, categoricamente, que havia uma tendência no CARF sobre a adoção de uma das correntes, pois o tema, como demonstrado era muito controverso.

Critério 6. O acórdão considerou que é válida a cumulação da multa de 100% do valor da mercadoria com a multa qualificada de 150% do valor dos tributos, além de multa por subfaturamento?

Ao estudar os acórdãos que foram submetidos à análise, com o tema de “interposição fraudulenta” (os termos pesquisados no site do CARF foram interposição e fraudulenta), do conjunto que surgiu para análise, apenas em 4 acórdãos se verificou a discussão sobre a cumulação de multas pela conversão da pena de perdimento, a de subfaturamento e a multa qualificada de 150% sobre o valor dos tributos.

Os acórdãos analisados neste item foram os seguintes: 302-39.916, 3102-001.703, 3403-002.198 e 3403-003.152.

Importante esclarecer que em nenhum dos casos foram aplicadas cumulativamente as multas de 150% sobre o valor de tributo e a multa por subfaturamento com base apenas na capitulação da interposição fraudulenta.

Deste modo, se em grande número de acórdãos sobre o tema da interposição não surge esta questão, entendemos que isto ocorre, justamente, pelo fato de que,

quando o tema da fiscalização e do lançamento está fundado no tema da interposição fraudulenta, a pena a ser aplicada será a de perdimento ou a sua conversão pelo importe equivalente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria.

Nos quatro casos analisados, pelo que se verifica do conteúdo dos acórdãos, não houve cumulação de multas, mas foram atribuídas multas a condutas diversas praticadas pelos contribuintes.

No caso do acórdão 302-39.916 além da ocultação do real adquirente da mercadoria, restou provado pelo fisco, que os preços indicados nos documentos fiscais eram inferiores aos valores efetivos das mercadorias. Assim, houve o arbitramento do real valor, foi cobrada a multa de 100% da diferença entre o valor real e o praticado. Ademais disso, ficou provado que houve a interposição fraudulenta, de tal modo que também foi aplicada a pena de conversão da pena de perdimento em multa do valor de 100% da mercadoria. O julgamento foi unânime, sem qualquer dissenso sobre a aplicação das duas multas.

O acórdão 3102-001.703 é o único que traz as três multas para uma mesma “operação”. Houve a pena pela interposição fraudulenta, houve a multa porque ficou comprovado o subfaturamento das mercadorias importadas e foi aplicada a multa de 150% sobre os tributos que foram recolhidos a menor, pela alegação de que os envolvidos agiram com evidente intuito de fraude.

Pela leitura do acórdão verifica-se que não houve dúvidas quanto à ocorrência dos três fatos típicos. Houve a comprovação da ocultação do real adquirente das mercadorias, restou certo que os documentos aduaneiros foram apresentados indicando valor muito inferior ao valor real da mercadoria; e, ainda, restou provado que a prática do subfaturamento gerou pagamento a menor dos tributos incidentes sobre as operações de importação e que tais atos foram praticados mediante fraude.

Neste caso, para a aplicação cumulativa da multa pelo subfaturamento, que corresponde a 100% sobre o valor da diferença entre o real valor da mercadoria e o valor constante dos documentos aduaneiros houve divergência entre a turma julgadora, pois restaram vencidos três conselheiros (de modo que neste item o julgamento se deu pelo voto de qualidade).

A tese vitoriosa fundamentou-se no artigo 707 do Decreto 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro)⁸⁵⁹, que expressamente prevê esta possibilidade, além de defender que não há fundamento legal para a alegação de que a penalidade tributária absorveria a penalidade administrativa. Não houve declaração de voto vencido, de tal modo que não há registro para identificarmos os fundamentos que levaram os conselheiros a votarem de forma contrária a aplicação da multa pelo subfaturamento.

Com relação à aplicação da multa qualificada de 150% não houve divergência entre a turma julgadora.

859. Art. 707. As infrações de que trata o art. 706 (Lei n. 6.562, de 1978, art. 3º): I não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento; e II serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, em conformidade com o disposto no art. 768. Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, as multas relativas às infrações administrativas ao controle das importações somente poderão ser lançadas antes da aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

O acórdão 3403-003.152 trata da possibilidade de aplicação da multa de 150% sobre o IPI devido num caso que, anteriormente, foi aplicada a multa pela conversão da pena de perdimento. O interessante deste caso é que a aplicação da pena pela interposição fraudulenta foi a motivação para o lançamento da multa de 150% do IPI, pois no caso concreto, demonstrou-se que ao ser ocultado o real adquirente, este contribuinte deixou de ser equiparado a estabelecimento industrial, pois de acordo com a fiscalização, esta situação demonstrou que o contribuinte evitou, dolosamente, o recolhimento do tributo. A turma julgadora, por unanimidade, entendeu correta a aplicação da multa de 150% do IPI, independentemente, de o contribuinte já ter sofrido a autuação pela conversão da pena de perdimento em multa.

E, finalmente, o acórdão 3403-002.198 versa sobre a aplicação da conversão da pena de perdimento e a multa de 150% incidente sobre os tributos pagos a menor, em razão da prova evidente de que o valor da mercadoria que constou dos documentos aduaneiros era muito menor do que o real valor da mercadoria. Neste caso a prova foi conclusiva com relação à diferença do valor e quanto à interposição fraudulenta. O acórdão não se aprofundou no tema da aplicação cumulativa das penalidades, e a turma julgadora votou de forma unânime.

REGIME DE DRAWBACK

AUTORES

GUSTAVO FRONER MINATEL

LUÍS EDUARDO G. BARBIERI (COORDENADOR)

SUSY GOMES HOFFMANN

WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Introdução

Neste artigo analisaremos os julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF em relação ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

No Brasil os regimes aduaneiros podem ser classificados em dois grandes grupos: Regime de Importação Comum e Regimes Aduaneiros Especiais.

Quando uma operação de importação é efetuada sob o Regime de Importação Comum há incidência de seis tributos: três impostos, sendo dois de competência da União (II – imposto sobre as importações e IPI – imposto sobre produtos industrializados) e um dos Estados (ICMS); três contribuições, todas de competência da União, sendo duas contribuições sociais - Cofins e PIS/PASEP - e uma contribuição destinada à intervenção no domínio econômico – AFRMM (no caso de transporte por via marítima). Neste Regime as mercadorias ingressam a título definitivo no País e o pagamento dos tributos é efetuado no momento da importação, mais especificamente quando do registro das declarações de importações (critério temporal).

Como alternativa às importações operadas pelo Regime de Importação Comum, onde a regra é a incidência integral, imediata e definitiva dos tributos, temos os denominados Regimes Aduaneiros Especiais, que têm por característica o não pagamento do tributo no momento da importação e a temporariedade da entrada da mercadoria no País.

No direito aduaneiro brasileiro podem ser destacados os seguintes Regimes Aduaneiros Especiais: trânsito aduaneiro, admissão temporária, drawback, entreposto aduaneiro, entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado (Recof), exportação temporária, loja franca, entre outros.

O drawback inquestionavelmente é o mais importante mecanismo de estímulo às exportações brasileiras, respondendo por aproximadamente 30% do montante importado sob a égide de Regimes Especiais.

A participação das exportações amparadas pelo regime de drawback, quando comparadas às exportações totais, situa-se na faixa de 25% a 30%, dependendo do ano considerado⁸⁶⁰. E dentre as várias modalidades existentes (suspensão, isenção, restituição, suspensão-integrado e isenção-integrado), mostra-se com maior número de operações a modalidade “drawback – modalidade suspensão” (aproximadamente 90%). Por isso, o foco da nossa pesquisa foi esta modalidade de drawback.

Não obstante a existência de algumas divergências de entendimento na aplicação do regime especial de drawback (como veremos em seguida), o instituto mostra-se um excelente instrumento disponibilizado às empresas por propiciar significativo aumento na competitividade de seus produtos no exterior, em decorrência da expressiva redução da carga tributária (desoneração de até seis tributos incidentes na importação de insumos!).

Como metodologia para o desenvolvimento dos trabalhos optou-se inicialmente por fazermos a análise dos acórdãos a partir de uma planilha previamente elaborada. Esta planilha tomou como ponto de partida os acórdãos relativos às sessões de julgamento de janeiro de 2006 até março de 2015. Posteriormente, foram estabelecidas as

860. Fonte: sítio da Receita Federal.

matérias a serem pesquisadas e, por fim, delineados os *critérios* que foram utilizados para fundamentar os julgados pesquisados. Assim temos:

1º- Matérias que suportaram o lançamento e a decisão do CARF:

- (i) Forma de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados;
- (ii) Aspectos formais na comprovação do regime;
- (iii) Decadência;
- (iv) Competência dos órgãos envolvidos (SRF x Secex).

2º- Dentro de cada uma destas matérias observamos os seguintes **critérios** (fundamentos) para justificar a decisão adotada nos acórdãos:

- (i) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação à comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados: (a) Vinculação física? (b) Fungibilidade? (c) Outro entendimento (a especificar).
- (ii) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação aos aspectos formais na comprovação do regime: (a) restritiva (glosa dos Registros de Exportação - REs que não contenham o número do Ato Concessório - AC ou o código de enquadramento); (b) finalística (aceitou prova da exportação por outros meios); (c) outra (a especificar);
- (iii) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação à decadência: (a) início da contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao 30º dia da data limite para exportação (art. 752/ RA-2009 c/c art. 173 / CTN); (b) contagem do prazo a partir da data de registro da declaração de importação - DI (art. 150/CTN); (c) outra (a especificar).
- (iv) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação à competência dos órgãos envolvidos: (a) A Secretaria da Receita Federal - SRF é competente para fiscalizar o regime; (b) A SRF não é competente para fiscalizar o regime; (c) outra (especificar).

Os acórdãos analisados foram extraídos do site do CARF (www.carf.fazenda.gov.br) em relação ao período de 01/01/2006 a 30/11/2015, utilizando-se como critério de pesquisa o termo "drawback".

Segue lista de acórdãos pesquisados:

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
30.134.671	302-39651	3102-002.220

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
301-34451	302-39848	3102-002.221
301-34596	302-39907	3102-002.225
3101-001.373	302-40.004	3102-002.227
3101-001.428	302-40009	3102-002.336
3403-003.054	303-30.807	3102-00209
3403-003.162	303-31.581	3102-00210
3403-003.255	303-32.522	3102-00352
3403-003.362	303-32.523	3102-00358
3403-003.395	303-32.706	3102-00432
3403-003.61	303-32.707	3102-00459
3403-003.618	303-32.774	3102-00509
3403-003.624	303-33.054	3102-01.172
3802-001.075	303-33.145	3102-01.423
3802-001.750	303-33.239	3102-01.516
3802-003.605	303-33.320	3102-01516
3802-004.242	303-33.406	3201-00.380
3802-004.254	303-33.407	3201-00.478
3803-005.106	303-33.494	3201-00.609
3803-006.854	303-33.495	3201-000.616

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
3803-006.895	303-33.496	3201-000.807
9303-000.224	303-33.497	3201-000.990
9303-000.226	303-33.498	3201-001.089
9303-002.267	303-33.592	3201-001.177
9303-002.833	303-33.593	3201-001.288
9303-002.869	303-33.706	3201-001.391
9303-003.062	303-33.707	3201-001.424
9303-003.141	303-33.709	3201-001.735
9303-003.142	303-33.812	3201-001.763
9303-003.174	303-34.142	3201-001.802
03-05.557	303-34.143	3201-001.816
03-05.561	303-34.168	3201-00253
03-05.562	303-34.256	3201-00345
03-05.573	303-34.307	3201-00354
03-05.577	303-34.393	3202-00.125
201-79.172	303-34.398	3202-00.152
203-11.249	303-34.665	3202-000.403
3002-35.579	303-34.671	3202-000.781
3002-37.906	303-34859	3202-000.878
301-32.798	303-34888	3202-000.934

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
301-32.915	303-35.051	3202-001.143
301-32-921	303-35.819	3202-001.156
301-33.248	31.01-00.380	3202-001.423
301-33.266	3101-00.130	3202-00150
301-33.332	3101-00.130	3202-005.274
301-33.345	3101-00.343	3301-002.203
301-33.449	3101-00.346	3301-002.264
301-33.455	3101-00.447	3301-002.540
301-33.456	3101-00.522	3302-002.172
301-33.457	3101-00.629	3302-002.656
301-33.458	3101-00.884	3302-01.579
301-33.459	3101-000.465	3302-01.580
301-33.469	3101-00061	3302-01.581
301-33.471	3101-000613	3401-002.043
301-33.572	3101-000922	3401-002.388
301-33.573	3101-001.043	3401-002.412
301-33.574	3101-001.430	3401-002.700
301-33.575	3101-001.445	3402-000.501
301-33.576	3101-001.584	3402-002.412

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
301-33.580	3101-001.662	3403-002.415
301-33.581	3101-001.668	3403-002.593
301-33.582	3101-001.669	3403-002.897
301-33.583	3101-001.679	3403-003.146
301-33.584	3101-001.686	3802-00.836
301-33.635	3101-001.688	3802-00.837
301-33.636	3101-001.731	3802-00.842
301-33.637	3101-001.759	402-02.848
301-33.638	3101-001.815	403-04.702
301-33.639	3101-001.827	403-04.848
301-33.640	3101-00119	403-04.953
301-33.710	3101-00288	403-04.975
301-33.948	3101-00289	403-04.978
301-34.246	3101-00292	403-05.142
301-34.289	3101-00294	403-05.143
301-34.374	3101-00295	403-05.332
301-34131	3101-00300	9303-00.470
301-34132	3101-00304	9303-000.813
301-34177	3101-00305	9303-001.346
301-34194	3101-00312	9303-001.932

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
301-34290	3101-00322	9303-00147
301-34291	3101-00323	9303-00149
301-34533	3101-00328	9303-00150
301-34540	3101-01.042	9303-00152
301-34594	3102-00.361	9303-00153
301-34667	3102-00.538	9303-00154
301-34725	3102-00.559	9303-00155
301-34886	3102-00.562	9303-00156
302-37.317	3102-00.604	9303-00157
302-37.389	3102-00.607	9303-00158
302-37.805	3102-00.667	9303-002.103
302-37.892	3102-00.669	9303-002.110
302-37.914	3102-00.674	9303-002.116
302-38.435	3102-00.675	9303-002.174
302-38.519	3102-00.699	93030-0210
302-38.643	3102-00.706	9303-002107
302-38.646	3102-00.712	9303-00211
302-38.827	3102-001.413	9303-00275
302-38.852	3102-001.439	9303-00276
302-38.908	3102-001.494	9303-01.025

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
302-39.349	3102-001.976	9303-01.248
302-39129	3102-002.000	9303-01.411
302-39357	3102-002.015	9303-01.634
302-39623	3102-002.127	9303-01.659
302-39626		

Foi feita uma planilha detalhando os julgamentos de todos os Acórdãos da CSRF e de, ao menos, um Acórdão de cada Turma Julgadora, com o objetivo de mostrar de forma objetiva, as principais questões em julgamento. A tabela está anexa a este relatório.

1. Forma de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados: vinculação física x fungibilidade⁸⁶¹

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Breve Relato	Vinculação física / Fungibilidade	Posicionamento Adotado	Resultado
9303-00.150	Kodak Brasileira Comércio e Indústria Ltda.	11-ago-09	CSRF / 3ª	Este caso versa sobre DRAWBACK ISENÇÃO (todos os demais casos desta tabela tratam do DRAWBACK SUSPENSÃO. O tema versa sobre a eventual prova de que os insumos importados foram utilizados na mesma quantidade pleiteada no regime	Houve a demonstração matemática de que a empresa não teria utilizado a quantidade de insumos que informou ao solicitar o regime	Sem a prova da vinculação dos insumos o regime não pode ser aplicado	Negado provimento ao recurso do contribuinte por maioria 9 x1 (e um voto pelas conclusões)
9303-00.211	GE Dako S/A	15-set-09	CSRF / 3ª	Drawback suspensão. Discussão sobre insumo que é fungível.	Neste caso como os produtos são fungíveis não é possível a vinculação física.	Aceita a fungibilidade	Negado provimento ao Recurso da Fazenda, por maioria 5 x 4 e um impedimento

861. Autor: Gustavo Froner Minatel.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Breve Relato	Vinculação física / Fungibilidade	Posicionamento Adotado	Resultado
03-05.573	Usina Açucareira Ester S/A	25-fev-08	CSRF / 3ª	Drawback suspensão. Discussão sobre aplicação do princípio da vinculação física quando o insumo é fungível.	Neste caso como os produtos são fungíveis não é possível a vinculação física.	Aceita a fungibilidade	Negado provimento ao Recurso da Fazenda, por unanimidade, com um voto pelas conclusões
03-05.557	Maxi Solados de Poliuretano Ltda.	13-nov-07	CSRF / 3ª	Competência. No tema da vinculação, neste caso a contribuinte não conseguiu comprovar a exportação em sua integralidade	A relatora adotava a posição da vinculação física, mas foi apontada a ausência da comprovação das exportações	Aceita a Vinculação Física	Negado provimento ao recurso do contribuinte por unanimidade, com 4 votos pelas conclusões.
9303-002.107	Elevadores Atlas Schindler S/A	12-set-12	CSRF / 3ª	A contribuinte alega que compromissou um drawback "genérico", em que são compromissados apenas os valores das importações e das exportações -- o fisco entendeu que há necessidade de vinculação física e que os produtos exportados teriam que ser os compromissados, não valendo o fato de o valor exportado ser equivalente ao compromissado.	Neste caso discutiu-se se os produtos exportados tinham que ser os mesmos que constaram do ato concessório, pois o caso era de drawback suspensão genérico	Entendeu-se que ainda que o drawback suspensão fosse genérico, os produtos exportados deveriam ser os mesmos dos compromissados, ao menos do mesmo NCM	Recurso Especial da Fazenda provido por maioria 6 x 4
9303-01.025	Companhia Siderúrgica Nacional	29-jun-10	CSRF / 3ª	Drawback suspensão em que o contribuinte demonstrou a utilização de insumos importados para a fabricação dos produtos exportados. A decisão da turma ordinária entendeu pelo afastamento do princípio da vinculação física.	Na análise do recurso especial analisou-se a aplicação do princípio da vinculação física em detrimento do princípio da equivalência	O voto condutor entendeu que não poderia ter sido afastado o princípio da vinculação física, porém entendeu que no caso, houve prova de que os insumos exportados foram usados para a fabricação dos produtos exportados	Negado provimento ao recurso especial da Fazenda por unanimidade
9303-01.248	Cyanamid Química do Brasil Ltda.	6-dez-10	CSRF / 3ª	Contribuinte firmou compromisso de drawback suspensão comum, mas alega que é do tipo financeiro. Não conseguiu demonstrar a utilização dos insumos e não fez a vinculação dos R Ex aos atos concessórios.	Discutiu-se a aplicação do princípio da vinculação física ou a aplicação da equivalência em razão de o contribuinte alegar que o regime a ser adotado era o financeiro	Entendeu-se que o regime era o drawback suspensão comum e que o contribuinte não fez prova da utilização dos insumos	Provido o Recurso Especial da Fazenda por unanimidade (9 votos e 1 impedimento) e 4 conselheiros votaram pelas conclusões

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara /Turma	Breve Relato	Vinculação física / Fungibilidade	Posicionamento Adotado	Resultado
9303-001.346	Cargill Cacau Ltda.	2-fev-11	CSRF / 3ª	A contribuinte não comprovou a utilização dos insumos por serem fungíveis e não fez a vinculação de AC's para alguns dos RE's	Necessidade de que os insumos importados sejam os mesmos a serem utilizados nos produtos exportados	Foi adotado o princípio da vinculação física	Negado provimento ao recurso do contribuinte pelo voto de qualidade 5x5
9303-002.833	Geroma do Brasil Indústria e Comércio Ltda.	23-jan-14	CSRF / 3ª	A contribuinte não provou que utilizou os mesmos insumos importados na fabricação dos produtos exportados	Necessidade de que os insumos importados sejam os mesmos a serem utilizados nos produtos exportados	Foi adotado o princípio da vinculação física	Negado provimento ao recurso do contribuinte pelo voto de qualidade 5x5
3102-002.336	São Marcos Indústria e Comércio Ltda.	12-dez-14	1ª C / 2ª TO	Discussão sobre a ocorrência da decadência - aplicação artigo 150, parágrafo 4º ou artigo 173 do CTN. Discussão sobre a prevalência ou não do princípio da vinculação física no regime de drawback.	Discussão sobre a prevalência do princípio da vinculação física ou o princípio da equivalência para comprovar a utilização dos insumos	Exigência do princípio da vinculação física	Por unanimidade de votos foi negado provimento ao recurso voluntário 4 x 0 - ausentes dois conselheiros
3202-000.878	Neoplástica Brasil S/A	21-ago-13	2ª C / 2ª TO	Discussão sobre a ocorrência da decadência - aplicação artigo 150, parágrafo 4º ou artigo 173 do CTN. Discussão sobre a prevalência ou não do princípio da vinculação física no regime de drawback.	A fiscalização, demonstrou por meio de sobras de mercadorias estrangeiras do estoque da contribuinte, que não foram utilizados os insumos importados para a fabricação dos produtos exportados. A contribuinte alega em sua defesa o princípio da equivalência, pois prova que exportou os produtos na quantidade e qualidade comprometidas no ato concessório.	Entendeu-se que era necessária a vinculação específica dos produtos importados nos produtos exportados sob o regime de drawback.	Negado provimento ao recurso voluntário pelo voto de qualidade. 3 x 3
3401-002.700	Cargill Agrícola S/A	20-ago-14	4ª C / 1ª TO	A fiscalização alega que a contribuinte não utilizou o insumo importado para a produção do produto a ser exportado.	Discute-se a necessidade de provar de que foi o insumo importado é o que foi especificamente aplicado ao produto exportado, em detrimento de admitir que se o produto foi exportado na	-	-

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Breve Relato	Vinculação física / Fungibilidade	Posicionamento Adotado	Resultado
					quantidade e qualidade avançada, está cumprido o regime de drawback suspensão.		
3403-003.054	Chemtura Indústria Química do Brasil Ltda. (antiga Witco do Brasil Ltda.)	23-jul-14	4ª C / 3ª TO	Tema central: fungibilidade e possibilidade de retificação dos Res antes da fiscalização	Discussão sobre a aplicação do princípio da equivalência ao ser considerado, especialmente no caso, que os bens importados são fungíveis.	Adoção do princípio da equivalência	Dado provimento parcial ao recurso voluntário para considerar adimplido o Regime para os AC s especificados, pelo voto de qualidade 3 x 3
3403-003.618	Vicunha Têxtil S/A	18-mar-15	4ª C / 3ª TO	A contribuinte foi autuada por não ter comprovado a vinculação física dos insumos e por cometer erros formais nos documentos de exportação	Discussão sobre a aplicação do princípio da equivalência ao ser considerado, especialmente no caso, que os bens importados são fungíveis.	Adoção do princípio da equivalência	Dado provimento parcial ao recurso voluntário para considerar adimplido o Regime para os AC s especificados, por maioria de votos 4 x 2

A controvérsia sobre a necessidade de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados tem como pano de fundo a interpretação outorgada ao art. 78 do Decreto Lei n. 37/66. Os Acórdãos examinados debatem se a legislação para o drawback na modalidade suspensão exige um vínculo material (identidade) entre o insumo importado e os produtos exportados, ou se é possível comprovar o adimplemento do regime demonstrando que foram empregados insumos equivalentes em quantidade e qualidade, especialmente nos casos em que os insumos são produtos fungíveis.

Entendemos que os acórdãos examinados podem ser catalogados sob duas perspectivas de acordo com as a necessidade de vinculação física x fungibilidade:

(i) O regime de drawback desde a sua instituição exige que se comprove a efetiva aplicação dos insumos importados nos produtos exportados, o que só se concretiza com a denominada “vinculação física” ou respeito ao princípio da identidade, não sendo admitida a comprovação meramente financeira ou quantitativa.

Para os acórdãos que adotam essa posição, o princípio da vinculação física é inato ao regime do drawback e deve ser obrigatoriamente observado ainda que os insumos tenham a natureza de bens fungíveis. Em termos quantitativos, em todo o período sob exame é a corrente majoritária na jurisprudência do CARF. Dos acórdãos examinados merecem registro as seguintes decisões:

a) Acórdão CSRF/ 03-05.557 de 2007 trata do princípio da identidade como regra de vinculação física: *“PRINCIPIO DA IDENTIDADE. Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria exportada. Mesmo que assim não fosse, o princípio da fungibilidade não poderia ser aplicado ao caso, em que a empresa destinou os solados a outros fabricantes de calçados no mercado nacional e não restou comprovado que os calçados foram exportados”*.

b) Acórdão n. 3102-002.220 entende que *“para fim de cumprimento do regime drawback suspensão, é imprescindível que o insumo importado seja beneficiado ou aplicada diretamente no produto exportado, integrando o fisicamente ou, no mínimo, consumido no processo produtivo do produto exportado”* e que o princípio da fungibilidade, (...) por falta de expressa previsão legal não se aplica ao regime drawback suspensão, que é regido pelo princípio da vinculação física, conforme anteriormente exposto.

c) Acórdão n. 9303-01.248 justifica a necessidade da vinculação física por expressa previsão legal. *“Nesse diapasão, os produtos importados pelo beneficiário deverão ser efetivamente aqueles utilizados nas mercadorias exportadas, obrigatoriedade esta que caracteriza o denominado princípio da vinculação física, exigido, em regra, em todas as modalidades de drawback. Com efeito, referido princípio está embasado, historicamente, nos artigos 314, 315 e 317 do Regulamento Aduaneiro de 1985 — RA/85 (aprovado pelo Decreto nº 091.030/85) — vigente época dos fatos —, nos artigos 335, 336, 341, 342, 345, 346 e 349 do já revogado Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), assim como nos artigos 171, 383, 384, 389, 390, 393, 394 e 397 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009)”*. No mesmo sentido o voto vencedor no Acórdão n. 3202-000.878 *“Do cotejo dos dispositivos normativos mencionados (artigos 314 e 325 do RA/85 e artigos 335 e 352 do RA/2002), bem como a legislação complementar da SECEX/MDIC, constata-se que todas as disposições pertinentes à concessão do referido incentivo à exportação foram rigorosamente disciplinadas, podendo-se inferir que o texto regulamentar impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada no regime, assim como a legislação da SECEX/MDIC prescreve os procedimentos a serem adotados na comprovação da exportação das mercadorias resultantes do processo produtivo”*.

(ii) A comprovação de que no período concedido pelo regime foram importados e aplicados insumos em quantidades equivalentes em termos qualitativos e quantitativos seria suficiente para o adimplemento do regime. É a corrente minoritária.

Os acórdãos que reconhecem que o regime do drawback suspensão não se desqualifica com a substituição dos insumos importados em qualidade e quantidade idêntica por outros adquiridos no mercado interno (princípio da equivalência), desde

que no período de vigência do ato concessório fosse adimplido o compromisso de exportar. A grande maioria dessas decisões estão escoradas ainda nos precedentes do STJ (REsp n. 341.285 e n. 413.564) que admitem como válida a fungibilidade. Dos acórdãos examinados merecem registro as seguintes decisões:

a) Acórdão n. 3403-003.162 que aborda a jurisprudência do STJ: “(...) *havendo equivalência entre o insumo importado e o nacional, fungíveis, há que se admitir a comprovação do regime de drawback havendo comprovação de utilização do insumo no produto exportado de forma quantitativa e qualitativa. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça*”. No mesmo sentido, Acórdão CSRF/0305.573 e CSRF/0305.562, ambos da Câmara Superior nos quais se destacou ainda que “*O princípio da equivalência é condizente com o moderno direito tributário - empresarial, que busca dinamizar as relações jurídicas de empresa juntamente com a arrecadação fiscal, permitindo, inclusive, a substituição real sobre bens fungíveis exportados*”.

b) Acórdão n. 3403-003.162 que se utiliza do art. 2º da Lei n. 9.784/99 para relativizar o princípio da vinculação física: “*Desse modo, em cumprimento ao comando do art. 2º da Lei n. 9.784/99, e com base nos dois precedentes do STJ, considero que o princípio da razoabilidade deve ser aplicado ao caso concreto para afastar a exigência de vinculação física entre os insumos importados com o benefício do drawback e os produtos exportados em cumprimento dos atos concessórios*”.

c) Acórdão n. 9303-00.211 encampa a tese de que “*só se admite a obrigatoriedade da vinculação física quando os produtos importados sob o regime de drawback suspensão sejam identificáveis, individualmente. Produtos equivalentes, em especial quando podem ser utilizados no mesmo processo produtivo, servem para comprovar a utilização dos importados. Não há obrigatoriedade de segregação de estoques prevista na legislação de regência*”.

1.1. A inovação legislativa para o drawback suspensão

O art. 17 da Lei n. 11.774/08 e as alterações promovidas pela Lei n. 12.350/10 inovaram o ordenamento para admitir, em casos específicos regulados pelo Poder Executivo, a regra da fungibilidade por produto considerado equivalente.

A norma foi regulamentada somente em 2014 com a publicação da Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 1.618/14, que veio disciplinar a fungibilidade das mercadorias utilizadas no regime aduaneiro especial de drawback, alterando para tanto a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010 que trata do regime aduaneiro especial de drawback integrado suspensão.

Nos termos da portaria conjunta, poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:

- i) sejam classificáveis no mesmo código da NCM;
- ii) realizem as mesmas funções;
- iii) sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;
- iv) sejam comercializadas a preços equivalentes; e
- v) possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao

emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

A possibilidade de substituição dos insumos importados por outros equivalentes na forma estabelecida pela portaria conjunta, por expressa disposição legal⁸⁶², aplica-se aos fatos geradores corridos a partir de 28/07/2010. Caberá ao tribunal administrativo nos julgamentos posteriores à edição da portaria conjunta avaliar a sua aplicação e a extensão dos efeitos retroativos inclusive em face do que dispõe o art. 106, II b, do CTN⁸⁶³.

Em resumo, nos acórdãos examinados, embora majoritário em quase todas as turmas de julgamento o entendimento de que é necessário respeitar o princípio da vinculação física (ou da identidade), concluímos que tal entendimento não é pacífico, com muitos julgamentos, especialmente da CSRF, decididos pelo voto de qualidade e ainda mais com a recente alteração da legislação permitindo a substituição de insumos importados por outros equivalentes e sua possível aplicação retroativa.

2. Aspectos formais na comprovação do regime de drawback⁸⁶⁴

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Breve Relato	Cumprimentos dos Aspectos Formais	Posicionamento Adotado	Resultado
03-05.577	Brespel - Companhia Industrial Brasil_Espanha	25-fev-08	CSRF / 3ª	A empresa não fez a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação e por isso teve o regime não considerado pela RFB	A empresa não fez a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação	A ausência da correta formalização é impeditivo da fruição do drawback	Recurso da Fazenda provido por maioria 7 x 3
9303-00.210	Copene Petroquímica do Nordeste S/A	15-set-09	CSRF / 3ª	A empresa não fez a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação e por isso teve o regime não considerado pela RFB.	A empresa não fez a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação	A ausência da correta formalização é impeditivo da fruição do drawback	Recurso da Fazenda provido pelo voto de qualidade 5 x 5

862. §6º do art. Art. 5º-A da Portaria Conjunta RFB/Secex n. 467/10 com a redação alterada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 1.618/14.

863. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

864. Autor: Luís Eduardo G. Barbieri.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Breve Relato	Cumprimentos dos Aspectos Formais	Posicionamento Adotado	Resultado
9303-002.174	Brasvit Granitos e Mineração S/A	18-out-12	CSRF / 3ª	A empresa não fez a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação e por isso teve o regime não considerado pela RFB	A empresa não fez a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação	A ausência da correta formalização dos Registros de Exportação é impeditivo da fruição do drawback	Recurso Especial da Fazenda provido pelo voto de qualidade 5 x 5
9303-01.248	Cyanamid Química do Brasil Ltda.	6-dez-10	CSRF / 3ª	Contribuinte firmou compromisso de drawback suspensão comum, mas alega que é do tipo financeiro. Não conseguiu demonstrar a utilização dos insumos e não fez a vinculação dos R Ex aos atos concessórios.	O contribuinte não fez a vinculação dos atos concessórios nos Registros de Exportação	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback.	Provido o Recurso Especial da Fazenda por unanimidade (9 votos e 1 impedimento) e 4 conselheiros votaram pelas conclusões
9303-000.224	Griffin Brasil Ltda. (sucessora de Prochrom Indústrias Químicas S/A)	15-set-09	CSRF / 3ª	Prazo decadencial se inicia com o registro da DI ou no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao término do regime. A contribuinte não cumpriu as formalidades exigidas pelo regime.	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback.	Dado provimento ao Recurso da Fazenda pelo voto de qualidade 5 x 5
9303-000.226	Pronor Petroquímica S/A	15-set-09	CSRF / 3ª	A contribuinte não cumpriu as formalidades exigidas pelo regime	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback.	Dado provimento ao Recurso da Fazenda pelo voto de qualidade 5 x 5
9303-001.346	Cargill Cacau Ltda.	2-fev-11	CSRF / 3ª	A contribuinte não comprovou a utilização dos insumos por serem fungíveis e não fez a vinculação de AC s para alguns dos RE s	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback.	Negado provimento ao recurso do contribuinte pelo voto de qualidade 5x5

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Breve Relato	Cumprimentos dos Aspectos Formais	Posicionamento Adotado	Resultado
9303-002.103	Rhodia Brasil Ltda.	12-set-12	CSRF / 3ª	A contribuinte não o fez a vinculação dos Atos Concessórios nos Registros de Exportação e indicou o código errado para a operação de exportação.	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback.	Negado provimento ao recurso do contribuinte pelo voto de qualidade 5x5
9303-003.062	Companhia Siderúrgica Nacional	12-ago-14	CSRF / 3ª	A contribuinte apresentou os relatórios de comprovação das exportações fora do prazo, não indicou os Atos Concessórios nos Registros de Exportação e colocou o código errado nos registros de exportação	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback, bem como a indicação errônea do tipo de exportação (indicada a exportação comum).	Negado provimento ao recurso do contribuinte por 5 x 3 e 2 conselheiros de declararam impedidos de votar
3101-001.827	Amadeo Rossi S.A. Metalúrgica e Munições	18-mar-15	1ª C / 1ª TO	Discussão em RV sobre prazo decadencial e se a não vinculação dos AC s nos RE s bem como indicação errônea dos códigos de exportação seriam suficientes para perda do regime	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback, bem como a indicação errônea do tipo de exportação (indicada a exportação comum).	Negado provimento ao recurso voluntário por maioria 4 x 2 (dois conselheiros davam provimento parcial por entenderem que o código errado não gera a perda do regime)
3101-001.759	Plastunion Indústria de Plásticos Ltda.	16-out-14	1ª C / 1ª TO	Discussão em RV sobre o prazo decadencial, ausência de vinculação dos RE s aos Acs, indicação errônea do código de exportação e verificação fática de inadimplemento do compromisso de exportar.	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback, bem como a indicação errônea do tipo de exportação (indicada a exportação comum).	Negado provimento ao recurso voluntário por maioria 5 x 1

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Breve Relato	Cumprimentos dos Aspectos Formais	Posicionamento Adotado	Resultado
3102-002.336	São Marcos Indústria e Comércio Ltda.	12-dez-14	1ª C / 2ª TO	Discussão sobre a ocorrência da decadência - aplicação artigo 150, parágrafo 4o ou artigo 173 do CTN. Discussão sobre a prevalência ou não do princípio da vinculação física no regime de drawback.	O contribuinte não cumpriu, no momento da exportação, com as formalidades, mas fez as alterações necessárias antes da fiscalização	O entendimento foi que a retificação das Res antes da fiscalização deveria ser aceita	Por unanimidade de votos entendeu-se que os requisitos formais foram cumpridos
3302-01.579	Bracol Holding Ltda.	26-abr-12	3ª C / 2ª TO	Objeto do recurso: decadência e obrigações formais (no caso o contribuinte não indicou nas notas fiscais o número do processo)	No caso, a formalidade descumprida foi a falta de indicação do número do processo para a suspensão do IPI	Esta ausência de formalidade, por si só, não era suficiente para descaracterizar o regime	Recurso do contribuinte provido por maioria 4 x 2
3402-002.412	Companhia Têxtil Castanhal	22-jul-14	4ª C / 2ª TO	Objeto do recurso: competência da RFB para analisar o regime de drawback, decadência e cumprimento dos requisitos formais	A contribuinte não fez a vinculação dos Atos Concessórios nos Registros de Exportação e não cumpriu outras formalidades	As exigências formais são requisito para fruição do regime	Negado provimento ao recurso voluntário por unanimidade
3403-003.054	Chemtura Indústria Química do Brasil Ltda. (antiga Witco do Brasil Ltda.)	23-jul-14	4ª C / 3ª TO	Tema central: fungibilidade e possibilidade de retificação dos Res antes da fiscalização	Discussão sobre aceitação da vinculação dos AC s aos RE s após a averbação e antes da fiscalização	Foram aceitas as vinculações	Dado provimento parcial pelo voto de qualidade 3 X 3
3403-003.618	Vicunha Têxtil S/A	18-mar-15	4ª C / 3ª TO	A contribuinte foi autuada por não ter comprovado a vinculação física dos insumos e por cometer erros formais nos documentos de exportação	Discussão sobre aceitação de comprovação de pagamento de parte não exportada, sendo que a regularização formal foi aceita pela SECEX mesmo após o início da fiscalização	Foram aceitas as correções	dado provimento parcial ao recurso voluntário por maioria de votos 4 x 2

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Breve Relato	Cumprimentos dos Aspectos Formais	Posicionamento Adotado	Resultado
3802-004.254	Portobello S/A	19-mar-15	2ª TE	A contribuinte foi autuada por não ter cumprido as formalidades para o regime e há a discussão sobre a decadência	A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios e a indicação do código errado do tipo de exportação pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback, bem como a indicação errônea do tipo de exportação (indicada a exportação comum).	Negado provimento ao recurso voluntário por maioria 4 x 1 (um conselheiro declarou-se impedido)
3803-006.895	Meri Sistemas e Tecnologia Ltda.	24-fev-15	3ª TE		A ausência de vinculação dos RE s aos atos concessórios pode levar à perda do regime?	Necessidade do cumprimento dos aspectos formais (vinculação dos AC s aos RE s). A ausência de vinculação impede o aproveitamento do drawback, bem como a indicação errônea do tipo de exportação (indicada a exportação comum).	Negado provimento ao recurso voluntário por unanimidade 5x0 (ausente um conselheiro)

Em apertada síntese, conseguimos delimitar duas vertentes de entendimento relacionadas aos aspectos formais na comprovação do regime aduaneiro especial de drawback nos acórdãos analisados:

(i) *interpretação mais restritiva*: nesses julgados as Turmas negaram provimento aos recursos voluntários, considerando correto o procedimento da fiscalização ao efetuar a glosa dos Registros de Exportação – REs utilizados para comprovação do regime drawback, quando não constasse dos mesmos a anotação do número do Ato Concessório – AC à qual deveria estar vinculado e/ou não constasse ainda o correto código de enquadramento da operação drawback;

(ii) *interpretação finalística*: nesses outros julgados aceitou-se a comprovação do regime drawback, mesmo nos casos em que não haviam sido atendidas as formalidades previstas na legislação (anotação do número do AC no RE e/ou informação correta do código de enquadramento da operação), desde que o contribuinte fizesse a prova da exportação por outros meios.

Ao fim e ao cabo, a discussão tem a ver com o cumprimento de obrigações acessórias (ou dos “deveres instrumentais”, em outra linguagem) previstas na legislação de regência do regime.

Tais obrigações encontram-se prescritas nos diversos Regulamentos Aduaneiros - RA publicados ao longo dos anos (art. 325⁸⁶⁵, RA/1985; art. 352⁸⁶⁶, RA/2003; art. 400⁸⁶⁷, RA/2009) e em diversas normas complementares editadas pela Secex/Midc. Estas últimas comandam basicamente que, ao preencher eletronicamente os Registros de Exportação no Siscomex, deve ser informado nos campos próprios (campo 2-A, 23 e 24 do RE) o número do Ato Concessório drawback e também o código de enquadramento da operação em função da modalidade de drawback utilizada.

Pois bem.

Em termos quantitativos, a corrente de julgados que segue a primeira linha de entendimento – posição mais restritiva – é majoritária, em todo o período analisado. No intervalo pesquisado (janeiro/2006 a novembro/2015) constatamos um total de 94 acórdãos tratando da matéria, sendo que 63% deles adotaram a corrente restritiva (59 julgados) e 37% adotaram a corrente finalística (35 julgados).

A título exemplificativo, destacamos os seguintes acórdãos paradigmáticos que adotaram a primeira linha de entendimento (“restritiva”):

a) Acórdão CSRF n. 9303-003.062, sessão de 25/09/2014, recurso especial do sujeito passivo negado por maioria de votos: o relator do julgado posicionou-se em relação aos aspectos formais no sentido de que *“as exigências contidas no regulamento muito mais do que ‘meras obrigações acessórias’, são sim condições para fruição do benefício; logo, seu descumprimento tem como consequência inexorável a perda do benefício por descumprimento de suas condições. Destarte, não basta que se comprove que determinada quantidade de mercadorias foi objeto de exportação (e, repita-se, aqui nem a isso se chegou)”*.

b) Acórdão CSRF n. 9303-002869, sessão de 19/02/2014, recurso especial do sujeito passivo negado por voto de qualidade: o relator do voto, por entender que o cumprimento do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada (art. 179, *caput* e §2º, do CTN), afirmou devem ser atendidas as exigências de caráter instrumental, cabendo ao sujeito passivo fazer prova de que atendeu aos requisitos previstos na legislação.

c) Acórdão n. 3202-000.878, sessão de 21/08/2013, recurso voluntário negado por voto de qualidade: ao defender a necessidade do atendimento aos requisitos formais, o relator do voto vencedor do julgado manifestou-se nos seguintes termos:

(...) é indiscutível que as exportações beneficiadas e abrigadas por um regime aduaneiro especial devem estar identificadas como tal, o que é feito pelo código da operação respectivo, conforme indicado nas tabelas constantes do Anexo I da Portaria SCE n. 02/92. No caso vertente, a empresa utilizou o código 80.000 exportação normal e 81.301- exportação sujeita a registo de venda, quando deveria utilizar o código 81.101 - drawback

865. Art. 325, RA/1985: A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

866. Art. 352, RA/2003: A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.

867. Art. 400, RA/2013: A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.

suspensão comum. Este “simples erro de preenchimento” do Registro de Exportação, na verdade, mascara a operação de exportação, dissimulando-a.

Os Registros de Exportação – Res que não contiverem ou que contiverem de forma inexata as informações relativas aos códigos de operação de Drawback, assim como os REs que não contemplarem a informação do número do Ato Concessório ao qual deveria estar vinculado, não fazem prova do cumprimento do regime.

d) Acórdão n. 3102-001.776, sessão de 27/02/2013, recurso voluntário provido parcialmente por voto de qualidade: o relator do julgado asseverou que para a correta extinção do regime, e consequente reconhecimento da isenção, seria imprescindível a demonstração de que a mercadoria importada havia sido efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada. E, nesse sentido, necessário seguir o rito preconizado pela legislação de regência, no caso, aquele previsto na Portaria Secex n. 4, de 1997, que determinava a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório.

e) Acórdão CSRF n. 9303-002.174, sessão de 18/10/2012, recurso especial da Fazenda Nacional provido por voto de qualidade: a relatora do voto vencedor entendeu que a averbação no Registro de Exportação do número do Ato Concessório visa o controle do incentivo, pois caso contrário o beneficiário poderia comprovar dois ou mais atos com o mesmo documento de exportação, e assim sendo, tal exigência se faz necessária para que o interessado comprove o preenchimento desses requisitos para cumprimento do regime.

Em sentido contrário, passamos a destacar alguns julgados representativos da segunda linha de entendimento adotado pelas turmas do CARF (“finalística”):

a) Acórdão n. 3403-003.362, sessão de 16/10/2014, recurso voluntário provido por maioria: nesse julgado restou assentado que se considera cumprido o compromisso de exportação quando efetivamente há exportação de produtos na quantidade, qualidade e no prazo pactuado, sendo irrelevantes eventuais falhas e omissões cometidas pelo contribuinte no preenchimento dos registros de exportação. O relator afirmou em seu voto que:

Não existe nenhum dispositivo na lei ou no decreto que diga que a não vinculação do RE ao ato concessório é causa de inadimplemento do regime. Essa falta de vinculação fez com que a Secex presumisse o inadimplemento do regime, pois sem a indicação dos atos concessórios nos RE não foi possível fazer a conferência pelo Siscomex. Mas presumir o inadimplemento por uma omissão do contribuinte ao preencher os formulários no sistema, não significa que as exportações não ocorreram dentro do prazo. E essa verificação, no sentido da aferição das exportações, das quantidades exportadas e do prazo em que foram exportadas, pode ser feita pela fiscalização aduaneira, pois se trata de matéria da sua competência. (...)

b) Acórdão n. 3101-000.465, sessão de 28/07/2010, recurso voluntário provido por maioria: no julgado decidiu-se que careceria de fundamento jurídico o denunciado inadimplemento de compromissos do regime aduaneiro especial cujo relatório de comprovação apontou em sentido contrário quando unicamente motivado no incorreto enquadramento das operações de exportação no Siscomex em código distinto do drawback. Isto porque, aduz o relator, *“a revogação do incentivo à exportação não é pena prevista para os casos de incorreto enquadramento das*

exportações no Siscomex nem o dever de enquadramento correto das operações no Siscomex é tratado nas normas legais como compromisso indispensável ao deferimento do pedido”.

c) Acórdão n. 3202-00.125, sessão de 26/05/2010, recurso voluntário provido por unanimidade: no julgado o relator argumentou ser “(...) *questão pacífica que o não cumprimento de formalidades, que não gerem dano ao erário, não é motivo para a perda do regime de drawback*”. E no caso concreto, como a recorrente teria sanado o erro no curso do processo, apresentando à Secex diversos documentos que comprovariam a realização das exportações, restou decidido pelo adimplemento do regime.

d) Acórdão n. 3201-00.380, sessão de 03/12/2009, recurso voluntário provido por maioria: o entendimento que restou consignado no julgado foi o de que havia previsão nas normas que regem o despacho de exportação para a retificação após o despacho. Logo, a teor do que dispunha o artigo 342, III, do Regulamento Aduaneiro, poderia ser efetuada a regularização em caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, cabendo então a retificação do RE. Entendeu-se, então, pela possibilidade de retificação dos Registros de Exportação após o embarque com o intuito de validar as exportações realizadas sob a égide do drawback.

e) Acórdão n. 3101-00.130, sessão de 18/06/2009, recurso voluntário provido por maioria: no voto condutor do julgado foi acatado o argumento no sentido de que a prova da efetiva exportação dos produtos, nas quantidades e qualidades do material devidamente pactuado no Ato Concessório, supre os eventuais erros formais ocorridos na comprovação do regime. Confira-se trecho do voto:

Entendo que o fato da Recorrente ter indicado erroneamente os códigos e de não ter feito a efetiva vinculação podem levar o Fisco a perquirir sobre a efetiva exportação dos produtos acabados; entretanto, uma vez demonstrado pela empresa que exportou os produtos, tendo apresentado os relatórios de comprovação, tendo apresentado todas as Res que trazem as quantidades acordadas nos atos concessórios, caberia ao Fisco a demonstração, ainda que inicial, de que a empresa teria deixado de realizar as exportações, fato este que não ocorreu no presente caso, tendo a autuação baseado apenas e tão somente num erro formal.

Muito bem.

Em conclusão, podemos certificar que a divergência sobre os aspectos formais na comprovação do drawback ainda não encontrou um entendimento pacificado no CARF, muito embora nos julgados analisados a posição defendida pela corrente “restritiva” tem se mostrado majoritária ao longo dos anos.

3. A contagem do prazo decadencial para os casos de drawback⁸⁶⁸

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Decadência	Posicionamento Adotado	Resultado
9303-00.470	Thermo King do Brasil Ltda.	19-nov-09	CSRF / 3ª	discussão: início do prazo decadencial: se o início do prazo ocorre com o registro da DI (artigo 150 §4º do CTN) ou no 1o. Dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime.	1o dia do exercício financeiro seguinte ao término do regime	Recurso da Fazenda provido por maioria 8x2
03-05.577	Brespel - Companhia Industrial Brasil_Espanha	25-fev-08	CSRF / 3ª		1o dia do exercício financeiro seguinte ao término do regime	Recurso da Fazenda provido por maioria 7 x 3
9303-00.150	Kodak Brasileira Comércio e Indústria Ltda.	11-ago-09	CSRF / 3ª	discussão: aplicação do artigo 150 §4º do CTN ou do artigo 173 do CTN (por ser drawback isenção não há que se falar em início do prazo com o término do regime)	Aplicação do artigo 173 do CTN - o prazo começa a fluir a partir do 1o. Dia do exercício financeiro seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado	Pelo voto de qualidade 5 x 5 foi negado provimento ao recurso do Contribuinte
9303-01.411	Panasonic do Brasil Ltda.	5-abr-11	CSRF / 3ª	Neste caso discutiu-se se o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do ato concessório ou se contado a partir do envio do relatório da SECEX para a RFB	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	Recurso da Fazenda negado por maioria 8 x 2
9303-000.813	Albrás - Alumínio Brasileiro S/A	2-fev-10	CSRF / 3ª	Discussão sobre aplicação do início do prazo decadencial a partir do registro das Declarações de Importação ou se do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	Recurso da Fazenda provido por maioria 8 x 1 (um impedimento)

868. Autor: Susy Gomes Hoffmann.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Decadência	Posicionamento Adotado	Resultado
9303-000.224	Griffin Brasil Ltda. (sucessora de Prochrom Indústrias Químicas S/A)	15-set-09	CSRF / 3ª	Discussão sobre aplicação do início do prazo decadencial a partir do registro das Declarações de Importação ou se do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	Recurso da Fazenda provido pelo voto de qualidade 5 X 5
9303-003.141	Gevisa S/A	25-set-14	CSRF / 3ª	Neste caso discutiu-se se o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao trigésimo dia do término do ato concessório ou se contado a partir do envio do relatório da SECEX para a RFB	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao trigésimo dia do término do regime	Recurso Especial da Fazenda negado por unanimidade
9303-003.142	Marco Valdi Indústria e Comércio de Granito Ltda.	25-set-14	CSRF / 3ª	Neste caso discutiu-se se o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao trigésimo dia do término do ato concessório ou se contado a partir do envio do relatório da SECEX para a RFB	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao trigésimo dia do término do regime	Recurso Especial da Fazenda negado por unanimidade
3101-001.827	Amadeo Rossi S.A. Metalúrgica e Munições	18-mar-15	1ª C / 1ª TO	Discussão sobre aplicação do início do prazo decadencial a partir do registro das Declarações de Importação ou se do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	Recurso Voluntário improcedente por unanimidade com um voto pelas conclusões com declaração de voto
3101-001.759	Plastunion Indústria de Plásticos Ltda.	16-out-14	1ª C / 1ª TO	Discussão sobre aplicação do início do prazo decadencial a partir do registro das Declarações de Importação ou se do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	Recurso Voluntário improcedente por unanimidade

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Decadência	Posicionamento Adotado	Resultado
3102-002.336	São Marcos Indústria e Comércio Ltda.	12-dez-14	1ª C / 2ª TO	Discussão sobre a ocorrência da decadência - aplicação artigo 150, parágrafo 4o ou artigo 173 do CTN	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	Recurso Voluntário do contribuinte negado por unanimidade
3202-000.878	Neoplástica Brasil S/A	21-ago-13	2ª C / 2ª TO	Discussão sobre a regra aplicável para a contagem do início do prazo decadencial	O voto do relator (que foi acompanhado pela maioria pelas conclusões) foi no sentido de que em razão da decisão do STJ em sede de repetitivo como não havia pagamento do imposto não poderia ser aplicado o artigo 150, parágrafo 4o. O entendimento do relator foi de que o prazo decadencial deveria se iniciar no primeiro dia ao exercício financeiro seguinte ao do registro da DI - foi acompanhado pelas conclusões pois o entendimento majoritário é que o prazo se inicia no 1o. dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime	Recurso do contribuinte negado por unanimidade quanto a este item, e 3 conselheiros acompanharam o relator pelas conclusões
3301-002.540	TBM - Têxtil Bezerra de Menezes S/A	28-jan-15	3ª C / 1ª TO	Discussão sobre a ocorrência da decadência - aplicação artigo 150, parágrafo 4o ou artigo 173 do CTN	O prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do 30º dia seguinte ao do término do regime	Recurso voluntário negado por unanimidade
3302-01.579	Bracol Holding Ltda.	26-abr-12	3ª C / 2ª TO	Discussão sobre o início do prazo decadencial - aplicação do artigo 150, parágrafo 4o ou do artigo 173 do CTN.	Primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do 30º dia seguinte ao do término do regime	Por unanimidade de votos negado provimento ao recurso

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Decadência	Posicionamento Adotado	Resultado
3402-002.412	Companhia Têxtil Castanhal	22-jul-14	4ª C / 2ª TO	Discussão sobre o início do prazo decadencial - aplicação do artigo 150, parágrafo 4 ou do artigo 173 do CTN.	Primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do 30º dia seguinte ao do término do regime	Por unanimidade de votos negado provimento ao recurso
3802-004.254	Portobello S/A	19-mar-15	2ª TE	Discussão sobre o início do prazo decadencial - aplicação do artigo 150, parágrafo 4 ou do artigo 173 do CTN.	Primeiro dia do 30º Dia seguinte ao do término do regime	Por unanimidade de votos negado provimento ao recurso quanto a este tema

Em grande parte dos lançamentos que tem por objeto fiscalizar se o regime de drawback foi cumprido pelo contribuinte importador, há a discussão sobre a ocorrência da decadência e, tal discussão ocorre, pelas peculiaridades do drawback.

Vamos tratar neste artigo dos casos de drawback suspensão, que é o mais comum e, para os quais, há a discussão da decadência, nos termos que serão aqui apresentados.

O tema da decadência ganhou muita relevância nos lançamentos relativos ao drawback suspensão, em razão das características deste regime. Em breve síntese, nos casos de drawback suspensão há a emissão pelo órgão competente, atualmente SECEX, de um ato concessório, no qual o contribuinte importador firma o compromisso de importar insumos que serão utilizados para a produção de mercadorias que serão, posteriormente, exportadas. Para estes casos não incidirão os tributos aduaneiros para os insumos importados.

Portanto, no momento do registro da Declaração de Importação, o contribuinte informa à RFB sobre o regime, de tal modo, que ficam suspensas as incidências tributárias até o momento final de cumprimento do regime, que, na verdade é o prazo previsto no ato concessório para a exportação dos produtos e a comprovação desta exportação pelo contribuinte. Somente após o término deste prazo é que a RFB poderá iniciar procedimento de fiscalização a fim de verificar se o regime de drawback foi cumprido.

Desta forma, o questionamento sobre o início da contagem do prazo decadencial recai em razão da existência desta suspensão da incidência tributária, a fim de entender se o prazo decadencial, independentemente, da existência desta suspensão da incidência tributária, se inicia com o registro da Declaração de Importação, que é o momento da ocorrência do fato jurídico tributário dos tributos aduaneiros, ou se seria no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, e neste caso, como se contaria este prazo.

A pesquisa feita para os casos de drawback tomou como ponto de partida o mês de janeiro de 2006. Desde então não há qualquer decisão no antigo Conselho de Contribuintes ou no atual CARF que indique que o referido prazo - para os casos de drawback suspensão - deveria ser contado a partir do registro da DI. Anotamos,

todavia, que, em muitos julgados, o julgamento se deu pela maioria dos votos e não pela unanimidade, indicando que há, ainda que de forma minoritária, uma corrente adotada por alguns Conselheiros que entendem que a regra a ser utilizada deveria considerar a data do registro da DI. Citamos, como exemplo, o Acórdão 3202-001.156, julgado pelo voto de qualidade, que indica esta diversidade de entendimentos.

Porém, a fim de trazer registro histórico, é importante considerar que, no passado, já houve julgado em que prevaleceu o entendimento pela aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, isto é, considerando a data inicial a do registro da DI. Importante esclarecer que nos acórdãos que trouxeram esta posição, como por exemplo, podemos citar o Acórdão 302-32.474, relativo a sessão de julgamento ocorrida em 1º de dezembro de 1992, o que se discutiu foi se o tributo era sujeito ao lançamento por homologação. Assim, por ser no caso, lançados o Imposto de Importação e o IPI, ambos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, entendeu-se que prazo inicial para o cômputo da decadência era o previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, a partir do registro da DI. Interessante notar que a discussão travada neste citado julgado, estava em saber se os tributos – Imposto de Importação e IPI – estavam sujeitos ao lançamento por homologação ou por declaração, sendo que não foi levantado o argumento de que o fisco não poderia lançar os tributos enquanto permanecesse a condição resolutória prevista no ato concessório (a exportação dos produtos com utilização dos insumos importados). Ainda, seguindo a linha do prazo decadencial ser computado a partir do fato gerador – no caso registro da DI – citamos também o Acórdão 302-33.420.

Na sequência histórica podemos notar que também se iniciou para estes casos a discussão sobre a existência ou não de pagamento, a determinar a regra de aplicação do início do prazo decadencial, de modo a dar importância ao “pagamento”, ainda que parcial, para que fosse considerada a regra prevista no artigo 150, parágrafo 4º. do CTN. Neste sentido podemos citar os Acórdãos 301-33.455 e 301-33.456 que ainda que tratem do drawback isenção, indicam que a discussão estava centrada na existência ou não de pagamento parcial.

Porém, a partir de 2011, com a entrada em vigor da Portaria 586 do Ministério da Fazenda, publicada em 22 de dezembro de 2010, que obrigou os Conselheiros a seguirem o quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia nos termos do artigo 543-B e 543-C do CPC, uma vez que o RESP 973.733-SC de relatoria do Ministro Luiz Fux entendeu que o pagamento é determinante para a utilização da regra prevista no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, tal discussão deixou de ter importância no CARF.

Já nos Acórdãos que efetivamente fazem parte de nosso objeto de estudo a discussão passou a ser como se deveria computar o início do prazo decadencial, já considerando o quanto previsto no artigo 173, I do CTN, mas pela perspectiva de se saber a partir de quando o tributo poderia ser lançado.

Retomando que para os casos de drawback suspensão, em razão da existência de uma cláusula resolutória, os tributos aduaneiros são suspensos no momento do registro da Declaração de Importação (fato gerador dos tributos) e ficam suspensos até que o importador/contribuinte cumpra o dever de exportar as mercadorias pelas quais se comprometeu e que estão definidas no Ato Concessório. Após tal exportação, que tem

um prazo definido no citado Ato Concessório para ocorrer, o contribuinte tem que emitir um relatório de comprovação do regime para a SECEX.

Portanto, pela peculiaridade deste regime, os tributos aduaneiros só podem ser lançados se o contribuinte/importador, não comprovar a adimplência ao quanto previsto no Ato Concessório, e, para tanto, o fisco, para fiscalizar, teria que esperar o término do prazo previsto no ato concessório (com exceção dos casos em que o próprio contribuinte denuncia o seu inadimplemento ou informa, categoricamente, que não irá cumprir o regime).

Ademais, se o prazo for cumprido antes do previsto e for emitido o relatório pelo contribuinte, desde então o fisco teria condições de fiscalizar.

Porém, como fica claro nos julgados, não há uma regra específica para estes casos prevista no Código Tributário Nacional, de tal modo, que os Acórdãos aplicam a regra geral prevista no artigo 173, I do CTN. Neste sentido citamos como exemplo os Acórdãos 301-33.266, 303-34.393, 3101-00.130 e o 9303-01.211 que contemplam este entendimento.

Nestes julgados resta claro que o prazo decadencial não deve ter seu início da data do registro da DI, que seria o da corrente que defende a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN), ou do primeiro dia do exercício seguinte ao da registro da DI (neste sentido anote-se o entendimento esposado no voto vencido do Acórdão 3202-000.878), mas sim a contagem deve ser o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, nos termos do artigo 173, I, que no caso, seria o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime.

Ainda, devemos citar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais fixou o entendimento, inclusive, que o prazo para o lançamento “é o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o término do regime concessivo, constante do respectivo ato concessório”, como se verifica pelo Acórdão 9303-003.141. Isto porque no Recurso Especial que originou o mencionado Acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional pretendeu que o prazo decadencial tivesse início no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do recebimento do relatório de comprovação de drawback, emitido pela SECEX e encaminhado para a RFB. Este entendimento proposto pela PGFN foi rechaçado no CARF.

Esta é a posição consolidada do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF. Citamos, ainda, a título de exemplo, os seguintes Acórdãos: 302-37.317, 302-37.892, 303-32.774, 303-34.256, CSRF 03-04.702, CSRF 03-04.978, 3101-00.305, 9303-00.470, 3101-00.294, 3101-00.130, 3102-00.210, 302-39848, 3101-001.428, 3101-001.662, 3102-001.413, 3201-001.049, 3101-001.335, 3101-001.043, 3102-00.538, 3302-01.580, 3201-001.802, 3301-002.540, 3401-002.043, 3403-002.593, 3403-003.162, 3802-004.254. 9303-000.224, 9303-01.411

4. Competência dos órgãos envolvidos⁸⁶⁹

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Breve Relato	Competência Receita Federal / SECEX	Posicionamento Adotado	Resultado
03-05.577	Brespel - Companhia Industrial Brasileira	25-fev-08	CSRF / 3ª	A empresa não fez a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação e por isso teve o regime não considerado pela RFB	Discussão sobre a competência da RFB desconsiderar o cumprimento do drawback quando o SECEX deu por cumprido o regime	A RFB tem competência para verificar se os requisitos legais foram cumprido	Recurso da Fazenda provido por maioria 7 x 3
9303-00.276	Elevadores Atlas Schindler S/A	22-out-09	CSRF / 3ª	Drawback SUSPENSÃO. SECEX PERMITIU ADITIVO FORA DO PRAZO MEDIANTE JUSTIFICATIVA DA CONTRIBUINTE	A RFB não pode questionar a validade do aditivo, uma vez que esta competência é exclusiva da SECEX.	A RFB não pode discutir ato próprio e específico de competência da SECEX	Recurso da Fazenda negado por maioria 9 x 1
03-05.557	Maxi Solados de Poliuretano Ltda.	13-nov-07	CSRF / 3ª	Competência. No tema da vinculação, neste caso a contribuinte não conseguiu comprovar a exportação em sua integralidade	A RFB é competente para verificar o cumprimento dos requisitos do drawback	Competência da Receita Federal do Brasil	Negado provimento ao recurso do contribuinte por votação unânime
9303-002.116	Dow Brasil S/A	13-set-12	CSRF / 3ª	A CACEX entendeu que o regime foi adimplido e a SRF entendeu que o contribuinte não cumpriu os requisitos para fruição do benefício	O objeto do recurso foi saber se a RFB poderia entender que o contribuinte não cumpriu os requisitos mesmo da CACEX tendo dado o ato concessório como devidamente cumprido	A RFB tem competência para analisar o cumprimento dos requisitos legais do regime de drawback	Recurso Especial da Fazenda provido por maioria 7 x 3

869. Autor: Winderley Moraes Pereira.

Acórdã o n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/ Turma	Breve Relato	Competência Receita Federal / SECEX	Posicionament o Adotado	Resultado
9303- 001.932	Elevadores Atlas Schindler S/A	11-abr- 12	CSRF / 3ª	Drawback SUSPENSÃO. SECEX PERMITIU ADITIVO FORA DO PRAZO MEDIANTE JUSTIFICATIVA DA CONTRIBUINTE	A RFB não pode questionar a validade do aditivo, uma vez que esta competência é exclusiva da SECEX.	A RFB não pode discutir ato próprio e específico de competência da SECEX	Recurso da Fazenda provido por unanimidade e um voto pelas conclusões
9303- 01.634	Schrack Eletrônica Ltda.	31-ago- 11	CSRF / 3ª	Drawback SUSPENSÃO. SECEX PERMITIU ADITIVO FORA DO PRAZO MEDIANTE JUSTIFICATIVA DA CONTRIBUINTE	A RFB pode questionar a validade de aditivo ao ato concessório que prorrogou o prazo de validade do citado ato, depois de seu término.	A RFB tem competência para desconsiderar o aditivo expedido pela SECEX	Recurso Especial da Fazenda provido pelo voto de qualidade 5 x 5
9303- 01.248	Cyanamid Química do Brasil Ltda.	6-dez- 10	CSRF / 3ª	Contribuinte firmou compromisso de drawback suspensão comum, mas alega que é do tipo financeiro. Não conseguiu demonstrar a utilização dos insumos e não fez a vinculação dos R Ex aos atos concessórios.	A RFB é competente para analisar o cumpriment o dos requisitos do drawback ainda que a SECEX tenha entendido que o ato concessório foi cumprido	Competência da RFB para analisar o cumprimento dos requisitos	este tema foi levantado em contrarrazõe s do recurso.
3402- 002.412	Companhia Têxtil Castanhal	22-jul- 14	4ª C / 2ª TO	Objeto do recurso: competência da RFB para analisar o regime de drawback, decadência e cumprimento dos requisitos formais	RFB ou somente a SECEX tem competência para verificar o cumpriment o do regime de drawback	A RFB tem competência para verificar o cumprimento dos requisitos para o regime de drawback	Recurso voluntário negado por unanimidade

4.1. Notas preliminares

O benefício do Drawback pressupõe o acordo entre o Estado e o contribuinte, onde é concedido um benefício tributário tendo como contrapartida o cumprimento de certos requisitos. A materialização deste acordo é feita mediante o pedido e a emissão do ato concessório, fixando os benefícios e as obrigações do beneficiário do regime.

A Receita Federal responsável pela fiscalização e a Secretária de Comércio Exterior - SECEX, que responde pela concessão do regime, são responsáveis por definir as informações a serem prestadas e prazos que deverão ser cumpridos pelos contribuintes para fruição do regime. O conjunto destas obrigações, tais como, informar um determinado código nos documentos de exportação e informar os dados de cumprimento dos atos nos sistemas informatizados responsáveis pelos controles do regime, dentre outros, passaram a ser complementares ao regime e são utilizados para comprovar a realização dos compromissos assumidos.

O cumprimento das obrigações administrativas de nenhuma forma torna impossível a revisão ou de forma definitiva o adimplemento das obrigações registradas no ato concessório. Podendo ser objeto de revisão e fiscalização por parte dos órgãos responsáveis, neste caso específico a Secretária de Comércio Exterior - SECEX e a Receita Federal do Brasil.

O descumprimento das obrigações, apesar de poder ensejar a aplicação de penalidades administrativas, não se torna verdade absoluta quanto ao descumprimento das obrigações pactuadas no regime. As informações prestadas pelo contribuinte comprovam o cumprimento do ato concessório e permitem aos órgãos controladores e fiscalizadores a auditoria da efetiva ocorrência da operação para verificar o adimplemento das obrigações do regime.

A partir deste arcabouço normativo, com as definições dos procedimentos a serem adotados para fruição do regime, surgiram dúvidas sobre qual o limite da fiscalização a ser exercida por cada um dos órgãos. Em resumo, surgiram dois grandes questionamentos: (i) se a Receita Federal poderia alterar definições e atos ligados a concessão do Regime e (ii) se podia fiscalizar o adimplemento do regime que a SECEX teria declarado adimplido.

A matéria foi discutida no CARF, e considerando os julgamentos ocorridos a partir do ano de 2006, serão feitas as considerações das posições adotadas que delimitaram no decorrer destes dez anos o limite de competências da RFB e da SECEX na fiscalização do drawback.

Também serão abordados julgamentos que decidiram situações especiais sobre a competência e apesar de não ser em grande número, ajudam a mostrar o caminho adotado pelo CARF na delimitação da competência de fiscalização do regime.

Por fim, serão abordadas decisões a partir da edição da Súmula n. 100 do CARF⁸⁷⁰, que definiu a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar o regime de drawback.

870. Súmula CARF n. 100: O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

4.2. Competência conjunta RFB e SECEX

Inicialmente as decisões abordaram a limitação da atuação do SECEX e da RFB, como pode ser visto nos trechos abaixo, extraídos do voto condutor do Acórdão 301-29.812, julgado em 03 de julho de 2001, onde é feito um histórico da fiscalização do Drawback, originalmente atribuída a Comissão de Política Aduaneira e a Secretaria da Receita Federal.⁸⁷¹

Esta posição da atuação em conjunto da RFB e da SECEX foi majoritária no CARF, com algumas situações especiais, que serão tratadas no decorrer deste trabalho, sendo mantida desde o ano de 2001 até os dias atuais. A SECEX é responsável por conceder e gerenciar os atos concessórios até o seu encerramento, passando a partir deste momento, com a entrega do relatório final do Ato Concessório a ser de responsabilidade da Receita Federal aferir o cumprimento do regime:

a) Acórdão n. 202-13.063, sessão de 10/07/2001, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: o relator do julgado posicionou-se em relação a competência que *"Não está a Administração Fazendária limitada ou adstrita às conclusões alcançadas pela CACEX ao atestar o cumprimento do compromisso de Drawback, podendo, com base na competência outorgada pelo item 3 das Disposições Preliminares da Portaria MF nº 36/82, se comprovado o seu descumprimento por elementos obtidos junto ao próprio contribuinte, exigir o pagamento do tributo devido."*

b) Acórdão n. 301-30.380, sessão de 15/10/2002, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: Foi decidido que *"A competência para verificação*

871. Em se tratando de drawback, as divergências com base a competência que foi inicialmente outorgada à extinta Comissão de Política Aduaneira, para conceder o referido incentivo, nas modalidades de isenção e suspensão (cf. DL 37/66, art. 78 e RA, art. 314). Por outro lado, e como não poderia deixar de ser, o controle destas operações prevê uma atuação integrada desse órgão — e daqueles que o sucederam (v.g. CACEX, DECEX, SECEX) — com a Secretaria da Receita Federal, o que se evidencia, entre outros dispositivos (v.g. RA, art. 317, parágrafo 3º), pelo art. 328 do Regulamento Aduaneiro, verbis: "art. 328. Fica assegurado à Comissão de Política Aduaneira e à repartição fiscal competente, o livre-acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação."

O artigo subsequente do mesmo diploma, contudo, terminou gerando dúvidas sobre as competências existentes, ao estabelecer:

"art. 329. As controvérsias suscitadas nas repartições aduaneiras relativas aos atos concessivos dos benefícios serão dirimidas pela Comissão de Política Aduaneira."

Referido preceito, entretanto, não estabeleceu uma hierarquia entre a CPA e a Secretaria da Receita Federal, como bem explicitou Roosevelt Baldomir Sosa:

"Não se trata, como parece à primeira vista, de constituir a SECEX em instância singular sobreposta à Receita. Na verdade, a SECEX pode - e deve - dirimir dúvidas suscitadas pela repartição fiscal, relativamente a descumprimento de obrigações tributárias, principal e/ou acessórias, o remédio legal deverá ser encontrado na legislação aplicável. De ver, pois, que o ditame do artigo 329 está centrado no "esclarecimento de dúvidas" relativas aos atos concessivos, e não na solução, propriamente dita, de controvérsias entre o Fisco e o contribuinte" (Comentários à Lei Aduaneira, Ed. Aduaneiras, p. 279).

Diante desse quadro, entendo que a Secretaria da Receita Federal e o órgão no qual está centralizado o controle das citadas operações (SECEX, no caso concreto) têm competências distintas, que não se sobrepõem, inclusive no que tange à fiscalização e, evidentemente, à constituição do crédito tributário."

do adimplemento do compromisso de exportar decorrente de drawback, na modalidade suspensão, atribuída à SECEX, normalmente, restringe-se à verificação documental e não exclui a competência da SRF para o exame da regularidade tributária das operações de importação e de exportação correspondentes, sendo competências distintas e complementares.”.

c) Acórdão n. 303-31.077, sessão de 02/12/2003, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: a decisão foi no sentido de afirmar que *“Não há dúvida quanto à competência da SRF em fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito de suspensão de tributos. A ação fiscalizadora da SRF se dá em complemento ao trabalho da SECEX e as competências atribuídas a cada um dos órgãos não se superpõem, se complementam e devem ser mutuamente respeitadas.”*

d) Acórdão n. 302-36.276, sessão de 09/07/2004, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: A decisão da turma foi definir que: *“Tratando-se do regime aduaneiro especial de drawback, a baixa dos Atos Concessórios pelo DECEX é promovida com base em exame documental superficial, não envolvendo a verificação, em profundidade, de todos os requisitos necessários ao cumprimento da obrigação de exportar, uma vez que esta é atribuição da Secretaria da Receita Federal. Consequentemente, o fato de o DECEX haver considerado os compromissos como adimplidos não impede nem invalida a revisão por parte da Secretaria da Receita Federal, como ocorreu no presente caso.”*

e) Acórdão n. 301-31.373, sessão de 10/08/2004, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: A decisão da turma foi no sentido de separar as atribuições da SECEX e da Receita Federal, atribuindo a SECEX a competência exclusiva da concessão, acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar. A fiscalização dos tributos suspensos e a constatação do regular cumprimento pelo beneficiário dos requisitos e condições fixados na legislação é da Receita Federal, após concluída as verificações da SECEX.

f) Acórdão n. 303-32.072, sessão de 15/06/2005, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: A decisão da turma foi no sentido de separar as atribuições da SECEX e da Receita Federal, atribuindo a SECEX a competência exclusiva da concessão, acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar. A fiscalização dos tributos suspensos e a constatação do regular cumprimento pelo beneficiário dos requisitos e condições fixados na legislação é da Receita Federal, após concluída as verificações da SECEX.

g) Acórdão n. 302-37.389, sessão de 22/03/2006, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. A decisão da turma foi no sentido de afirmar a competência da SECEX para concessão do regime, cabe a Receita Federal a fiscalização dos tributos: *“Embora a SECEX detenha a competência para a concessão do regime aduaneiro especial de drawback, incluindo na mesma as adições, bem como a emissão de aditivos, cabe à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, inclusive o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do referido incentivo à exportação e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições estabelecidos pela legislação de regência.”*

h) Acórdão n. 303-34.888, sessão de 07/11/2007, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. A decisão reafirmou a competência complementar da SECEX e Receita Federal: *"É da SECEX a competência para a concessão, prorrogação e aditamento dos atos concessórios. A ação fiscal da SRF não pode e não deve se dar em oposição ao trabalho da SECEX, mas em sua complementação. É à SECEX que cabe examinar o relatório de comprovação do drawback apresentado pelo beneficiário, e restringindo-se a uma mera verificação documental atestar, ou não, o seu cumprimento. No caso, o cumprimento do regime especial nos termos contratados foi confirmado documentalmente. Igualmente inquestionável é a competência da SRF para fiscalizar o cumprimento das condições assumidas, aprofundando a auditoria, em complemento à mera verificação documental antes realizada pela SECEX, sendo despidendo repetir o mesmo trabalho realizado pelo outro órgão e, principalmente sendo-lhe vedado invadir sua competência."*

i) Acórdão CSRF n. 03-05.557, sessão de 13/11/2007, A Terceira Turma da Câmara Superior por unanimidade rejeitou a preliminar de incompetência da Receita Federal para lançar os tributos decidindo que: *"É da SECEX A Secretaria da Receita Federal é competente para verificar o adimplemento do compromisso de exportar no regime aduaneiro especial de drawback suspensão."*

j) Acórdão n. 9303-01.248, sessão de 06/12/2010. A Terceira Turma da Câmara Superior mantendo a sua jurisprudência, confirmou a competência da Receita Federal para Fiscalizar o cumprimento do regime de Drawback: *"A Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de drawback, ai compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente."*

k) Acórdão n. 9303002.116, sessão de 13/09/2012. Decisão da Câmara Superior, que deu provimento a recurso especial da Procuradoria da Fazenda, afirmando a competência da Receita Federal em fiscalizar o regime em complemento as análises da SECEX: *"É da SRF a competência legal para verificação do cumprimento dos requisitos previstos no ato concessório do benefício de drawback em complemento às meras análises documentais empreendidas inicialmente pela SECEX."*

4.3. Competência exclusiva da SECEX para fiscalizar o regime de Drawback

Durante este período de discussão no CARF, sobre a competência para fiscalizar o regime de Drawback, existiram decisões minoritárias que deram entendimentos diferentes a competência. Alguns determinaram que a RFB não poderia auditar regimes de drawback em que a SECEX tenha considerado adimplido, outros consideraram um papel menor da Receita Federal na fiscalização dos atos concessórios. Os acórdãos a seguir apresentam estas decisões.

a) Acórdão n. 303-34.307, sessão de 22/05/2007, recurso voluntário do sujeito passivo, com provimento integral, por unanimidade de votos. A decisão da turma foi no sentido de afastar a competência da Receita Federal para fiscalizar os atos considerados adimplidos pela SECEX, a ementa do acórdão resume a posição da turma: *"Compete à*

Secretaria da Receita Federal fiscalizar os tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial drawback. Todavia, pertence a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício como eventual aferição da regularidade do ato concessório."

b) Acórdão n. 3101-00.289, sessão de 16/11/2009, recurso voluntário do sujeito passivo. A turma decidiu por unanimidade em acolher a preliminar de incompetência da Receita Federal para analisar requisitos inerentes ao ato concessório do regime aduaneiro de Drawback. O relator externou sua posição no voto: *"Apesar disso, entendo que à fiscalização aduaneira não é permitido revisar a concessão do benefício nem a aferição da regularidade do ato concessório tampouco questionar o adimplemento dos compromissos então assumidos, se verdadeiras as informações oportunamente prestadas à Secretaria de Comércio Exterior (Secex). Por outro lado, é matéria da competência exclusiva da Receita Federal do Brasil o exame da regularidade fiscal das operações de importação e de exportação ou de fornecimento no mercado interno correspondentes, conforme o caso. Assim, sem prejuízo do exame da regularidade fiscal das operações de importação e de fornecimento no mercado interno correspondentes pela fiscalização aduaneira, acolho duas as preliminares: (1) incompetência da Receita Federal para analisar requisitos inerentes ao ato concessório do regime aduaneiro especial e (2) inadmissibilidade da revogação do ato concessório pela Receita Federal por meio da modificação retroativa de critério jurídico outrora adotado pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex)."*

4.4. Súmula 100 do CARF e Drawback na modalidade de fornecimento interno

A partir da edição da Súmula n. 100 do CARF, os julgamentos passaram a reproduzir a orientação decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, definindo a competência da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento do regime e no caso da modalidade de Drawback fornecimento interno existiram decisões da primeira instância que alegaram um possível conflito de competência e que caberia exclusivamente a SECEX a fiscalização do adimplemento do regime, entretanto o CARF reformou estas decisões em sede de recurso de ofício, determinando a competência da Receita Federal para fiscalizar o regime de Drawback, ainda que seja na modalidade de fornecimento interno.

a) Acórdão n. 3102-002.225, sessão de 22/07/2014, provimento por voto de qualidade ao recurso de ofício da Delegacia de Julgamento. A turma aplicou a Súmula n. 100 do CARF e decidiu que no âmbito do regime aduaneiro de Drawback, incluindo a modalidade de fornecimento no mercado interno, inexistia conflito de competência entre a Receita Federal e a SECEX. A concessão do regime cabe a SECEX e a fiscalização da correta aplicação do regime é de competência da Receita Federal.

b) Acórdão n. 3201-001.816, sessão de 12/06/2014, provimento por unanimidade ao recurso de ofício. A turma aplicou a Súmula n. 100 do CARF e decidiu pela competência da Receita Federal para fiscalização do Drawback na modalidade de fornecimento interno. A ementa da decisão resume a posição da turma: *"O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do*

crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente (Súmula CARF n. 100). No âmbito do regime aduaneiro drawback, incluindo a modalidade fornecimento no mercado interno, inexistente conflito de competência na atuação da Secex e da RFB, porque a primeira atua na concessão do regime enquanto que a segunda fiscaliza a correta aplicação do regime, inclusive a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições fixados no ato concessório e na legislação de regência."

c) Acórdão n. 3803.006.854, sessão de 28/01/2015, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. A turma aplicou a Súmula n. 100 do CARF: *"O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente (Súmula CARF n. 100)."*

4.5. Conceito de competência de fiscalização "econômica" e "aduaneira"

Com o avanço da discussão no CARF, o pensamento foi consolidado no sentido de definir dois critérios: uma fiscalização dita "econômica" e uma "aduaneira". A primeira seria de responsabilidade da SECEX sendo sua competência em decidir sobre a concessão do regime, considerando os insumos a serem importados, os produtos finais a serem exportados e os valores financeiros destas operações. Nesta seara seria de competência da SECEX as alterações nos regimes de concessão (Atos Concessórios) durante a validade do regime, sendo autônoma para averiguar os requisitos econômicos para alterações no regime.

De outro giro, a Receita Federal caberia o controle aduaneiro, verificar segundo estas decisões do CARF, as informações prestadas à SECEX e utilizadas para aferir o cumprimento do regime, auditando a correspondência das informações de importação e exportação. Os acórdãos a seguir tratam da definição de fiscalização "econômica" e "aduaneira":

a) Acórdão n. 3101-00.305, sessão de 03/12/2009. O relator detalha o entendimento quanto ao conceito de fiscalização "econômica" de responsabilidade da SECEX e fiscalização "aduaneira" de responsabilidade da Receita Federal.: *"No drawback há sempre dois regimes a compor o seu regime jurídico - o econômico, administrado pela SECEX, e o aduaneiro, confiado à RFB. Assim não pode a RFB intervir no regime econômico administrado pela SECEX, por isso mesmo é de grande relevância que a SECEX emita o Relatório de Comprovação, relativo ao adimplemento do regime, seja ele parcial ou total, isso porque o referido Relatório está vinculado ao regime econômico do Drawback (Termo de Compromisso firmado no Ato Concessório), o que tem significado diverso do regime aduaneiro, o qual está vinculado ao Termo de Responsabilidade e à Fiança, prestados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil. É bem por esse motivo que este último órgão tem competência para fiscalizar os beneficiários daquele regime aduaneiro especial, independentemente dos relatórios de comprovação da SECEX mas não competência para atestar o adimplemento do regime*

econômico do Drawback, a cargo exclusivamente da SECEX. Nesse diapasão, insta apontar que é a SECEX que emite o Ato Concessório para dar início ao incentivo-benefício fiscal, e o regime econômico precede o aduaneiro certamente. Portanto, se o beneficiário não se desincumbe de comprovar o adimplemento junto ao órgão que lhe concedeu o regime especial, a Secretaria da Receita Federal não deve se manifestar a respeito do adimplemento do regime. Em outras palavras, o regime econômico prescinde do regime aduaneiro, mas este não prescinde daquele. Em pior situação, entretanto, encontra-se o beneficiário do regime que tem declarado nulo o Ato Concessório (mediante o processo administrativo competente, a cargo do MDIC), porquanto a nulidade declarada ex tunc tem o condão de fazer desaparecer como um todo o incentivo-benefício fiscal, e via de consequência, não fazer o menor sentido a RFB verificar o adimplemento do regime aduaneiro de drawback, uma vez que este não mais existe."

b) Acórdão n. 3101-00.305, sessão de 03/12/2009, Acórdão n. 3101.00.884, sessão de 06/10/2011, Acórdão n. 3101.01.042, sessão de 16/02/2012. Estas decisões também trataram da definição do conceito de fiscalização "econômica" e "aduaneira".

4.6. Competência exclusiva da SECEX para conceder e alterar o regime

A primeira situação em que a SECEX ao fiscalizar o cumprimento do Ato Concessório identifica que o beneficiário do regime não adimpliu com as obrigações pactuadas e neste caminho informa a Receita Federal do inadimplemento do regime, passando a Receita Federal a obrigação de realizar o lançamento com a exigência dos tributos suspensos. Nos julgados a seguir esta situação ficou evidenciada e mesmo que aparentemente a decisão seja no sentido de atribuir competência à SECEX para auditar o Drawback não está excluindo a competência da Receita Federal, mas são situações fáticas em que o beneficiário não adimpliu o regime e, portanto, a SECEX aferiu o descumprimento. Destarte, a atividade da Receita Federal e de lavrar o lançamento com a exigência fiscal, baseado nas informações fornecidas pela SECEX, sem adentrar o mérito da concessão e alteração do regime, formalizados no ato concessório.

a) Acórdão n. 301-33.266, sessão de 18/10/2006. O recurso voluntário do sujeito passivo, que alegava a incompetência da SECEX para aferir o cumprimento do regime foi negado por unanimidade. A posição do relator enfatizou a competência da SECEX, afirmando a sua competência para considerar inadimplido o regime e a incompetência da Receita Federal para modificar esta decisão: *"A competência para se manifestar validamente no presente feito, isto é, em matéria de concessão de regime de drawback-suspensão é do órgão denominado SECEX, compreendidos nesta competência tanto os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, quanto o acompanhamento e verificação do compromisso de exportar, nos termos do Parecer Cosit n 53/99. Nesse sentido, entendo que se a SECEX entendeu por não cumprido o regime drawback, não cabe à SRF fazê-lo."*

b) Acórdão n. 302-38.579, sessão de 24/04/2007. Neste julgamento também foi discutido a competência da SECEX para declarar o inadimplemento do regime de Drawback, A posição da turma consta da ementa do acórdão: *"Se o beneficiário não se desincumbe de comprovar o adimplemento junto ao órgão que lhe concedeu o regime especial, a Secretaria da Receita Federal não deve se manifestar a respeito do*

adimplemento do regime, uma vez que o regime econômico precede o regime aduaneiro e prescinde desse, para fins de comprovação, mas o regime aduaneiro não prescinde daquele."

4.7. Possibilidade de a RFB fiscalizar os atos administrativos da SECEX referente ao Ato Concessório

Questão que também suscitou discussões no CARF foi a possibilidade da RFB fazer alterações nos atos definidos pela SECEX, tais como, concessão de regime e prorrogações de prazo. As turmas decidiram pela incompetência da Receita Federal para interferir e alterar os atos administrativos de responsabilidade da SECEX.

a) Acórdão n. 301-31.857, sessão de 14/06/2005. Recurso de ofício da Delegacia de Julgamento que a turma negou provimento por unanimidade. A decisão foi pela incompetência da Receita Federal em modificar ato de prorrogação de regime, mesmo sendo intempestivo. A decisão da turma foi resumida na ementa do acórdão: "*Tendo a SECEX deferido prorrogação ao do ato concessório, ainda que o pedido protocolizado pelo beneficiário do regime tenha sido intempestivo, não cabe à Receita Federal desconstituir a validade desses atos, haja vista que a competência para concessão, alteração e prorrogação do regime aduaneiro especial de drawback é da Secex.*"

b) Acórdão n. 302-38.908, sessão de 11/09/2007. Recurso voluntário que foi dado provimento por unanimidade, afirmando a validade da prorrogação do ato concessório pela SECEX. A decisão da turma foi resumida na ementa do acórdão: "*Tendo a SECEX deferido prorrogação ao do ato concessório, não cabe à Receita Federal desconstituir a validade desse ato, haja vista que a competência para concessão, alteração e prorrogação do regime aduaneiro especial de drawback é da SECEX (inteligência do art. 117, inciso II, da Lei nº 8.112/90).*"

c) Acórdão n. 3101-00.322, sessão de 04/12/2009. Recurso voluntário que foi dado provimento por unanimidade, confirmando a competência da SECEX para decidir sobre alterações do regime concessório no seu âmbito de atuação. A decisão foi bem resumida na ementa do acórdão: "*A solicitação de alteração do prazo final de exportação e demais condições estabelecidas no Ato Concessório são de competência exclusiva da SECEX. Não cabe à Receita Federal declarar a nulidade do ato administrativo vigente daquele órgão ou negar-lhe vigência, por entender que ocorreu vício formal ou material na concessão e, com base nisso, considerar inadimplido o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, uma vez que deve prevalecer a presunção de legitimidade do ato e do princípio da moralidade administrativa.*"

d) Acórdão n. 9303-001.932, sessão de 11/04/2012. Decisão da Câmara superior, que por unanimidade de votos decidiu pela incompetência da Receita Federal para auditar atos administrativos de competência da SECEX. A posição da adotada na decisão foi esclarecida no voto condutor acórdão: "*Vê-se, assim, que, findo o prazo estabelecido no Ato Concessório, para as exportações, ainda não há que se falar em inadimplemento do benefício. É dizer, o contribuinte ainda não pode ser objeto de fiscalização por parte da Receita Federal. Com efeito, ante o término daquele prazo, a norma é expressa em estabelecer o lapso de trinta dias para que o importador tome uma das três providências listadas, conforme acima transcrito. A declaração do*

inadimplemento do regime somente ocorre se, transcorrido tal prazo, o contribuinte não lograr comprovar que adotou aquelas tais providências. Aí, e só aí, o "inadimplemento do regime será formalmente comunicado à Secretaria da Receita Federal (SRF) e aos demais órgãos envolvidos. O que se depreende disso é que a norma prevê, desde a concessão do ato concessório até a eventual comunicação à Secretaria da Receita Federal sobre o inadimplemento do contribuinte, toda uma cadeia de atos administrativos. Dentro de tal cadeia, no que tange à concessão do benefício e dos respectivos termos aditivos e, enfim, a todo o procedimento que tem que ver com o regime do Drawback-suspensão, a competência é cometida à CACEX/SECEX. Somente se estes constatarem pela inadimplência das condições estabelecidas no Ato Concessório é que aqueles órgãos comunicam, formalmente, à Receita Federal para que esta adote as providências cabíveis. A competência, desta forma, para a análise das circunstâncias que envolvam o regime especial é da CACEX, e não da Receita Federal. Esta somente pode começar a agir ante a comunicação que lhe venha a dirigir aquele órgão, acerca do inadimplemento do contribuinte ou após o prazo final (decorridos os trinta dias) do término do regime".

4.8. Decisão da Câmara Superior reformando decisão que determinava competência da SECEX para fiscalização do regime de Drawback

No acórdão a seguir, a decisão da turma do CARF foi no sentido de negar a competência da Receita Federal para aferir o cumprimento do regime. A turma entendeu que se o regime é considerado adimplido pela SECEX, caberia a Receita Federal produzir prova em contrário, a priori, a posição da SECEX geraria evidência de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido. Em que pese a posição da turma, a decisão foi modificada pela Câmara Superior.

a) Acórdão n. 303-34.671, sessão de 11/09/2007. A turma decidiu que a competência da Receita Federal para fiscalização do Drawback seria residual a competência da SECEX. A posição da turma foi resumida na ementa do acórdão: *"Não há dúvida quanto à competência da SRF em fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito de suspensão de tributos. A ação fiscalizadora da SRF se dá em complemento ao trabalho da SECEX. As competências atribuídas a cada um dos órgãos não se superpõem, mas se complementam e devem ser mutuamente respeitadas. A competência para emissão de Ato Concessório de Drawback, bem como para sua prorrogação, é da SECEX. As evidências são de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido. Todo erro ou equívoco, sob o manto da verdade material, deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta, seja para o fisco, seja para o contribuinte. Erros ou equívocos não têm o poder de se transformarem em fatos geradores de obrigação tributária. As faltas inicialmente constatadas não autorizam a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo poderiam ser entendidas como práticas que perturbam o efetivo controle da administração tributária sobre os tributos suspenso por vinculação a um programa de incentivo à exportação, no caso o Drawback-Suspensão. Não provado o inadimplemento do compromisso de exportar, descabe a cobrança dos tributos e acréscimos legais."*

b) Acórdão n. 9303-01.248, sessão de 06/06/2010. A Terceira Turma da Câmara Superior reformou a decisão do acórdão n. 303-34.671. O voto condutor da decisão faz um amplo e aprofundado estudo da legislação, concluindo pela competência da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento do Drawback, a qualquer tempo, nos termos da fixados pela legislação. A posição da turma foi resumida na ementa do acórdão: "A Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de drawback, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente."

4.9. Fiscalização do regime drawback de restituição, competência exclusiva da RFB

Por fim, foi identificado nos trabalhos um acórdão que tratou da competência para fiscalização do drawback no regime de restituição, que decidiu pela competência exclusiva da RFB.

Acórdão n. 3101-001.668, sessão de 28/05/2014. A turma decidiu por não conhecer do recurso voluntário, por entender que a discussão sobre pedidos referentes ao regime de Drawback na modalidade restituição não estaria amparado pelo procedimento previsto no Decreto n. 70.235/72, devendo ser submetido a regência da Lei n. 9.784/99. O voto condutor da decisão descreve a posição adotada pelo colegiado: *"Verifica-se que o drawback restituição tem como pressuposto incentivo à exportação, cuja análise dos requisitos para concessão é feita exclusivamente pela Receita Federal. O art. 293, inciso VI, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria MF n. 587/2010, dispõe que compete aos Superintendentes Regionais da Receita Federal do Brasil, no âmbito da respectiva região fiscal, decidir sobre recursos contra indeferimento de pedidos dos regimes aduaneiros especiais, no caso, relacionado à concessão do Drawback Restituição. Ora como se vê, o ato administrativo que aprecia o pedido de concessão do incentivo fiscal intitulado drawback restituição não assume o caráter de restituição de tributo, mas concessão de benefício, cuja autoridade eleita para apreciar a insurgência do contribuinte é a Superintendência Regional da Receita. Tal atribuição atende às normas gerais do processo administrativo disciplinada pela Lei nº 9.784/99, não sendo, portanto, submetida às normas do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72) que regem a atividade e competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Efetivada a apreciação do recurso interposto pela Contribuinte pela autoridade hierárquica superior refiro-me ao r. Despacho de fls. 808, no qual a Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal consignou os fundamentos da manutenção do Despacho Decisão da Inspeção de São Paulo, foi dada a definitividade da decisão administrativa."*

Conclusão

Como visto, pesquisamos todos os julgados proferidos pelo CARF em relação ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback no período compreendido entre janeiro de 2006 a novembro de 2015.

Fizemos um corte metodológico para restringir nossa análise em relação a quatro matérias mais relevantes e recorrentes nos julgados pesquisados. São elas:

- (i) Forma de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados;
- (ii) Aspectos formais na comprovação do regime;
- (iii) Decadência;
- (iv) Competência dos órgãos envolvidos (SRF x Secex).

Em relação à primeira matéria – (i) forma de interpretação da legislação aplicável em relação à *comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados* nos produtos exportados – duas linhas de entendimento foram observadas: a majoritária, que entende ser necessário respeitar o princípio da vinculação física (ou da identidade), com muitos julgamentos, especialmente da CSRF, decididos pelo voto de qualidade; outra, no sentido de o regime do drawback suspensão não se desqualifica com a substituição dos insumos importados em qualidade e quantidade idêntica por outros adquiridos no mercado interno (princípio da equivalência ou fungibilidade), desde que no período de vigência do ato concessório fosse adimplido o compromisso de exportar.

Na segunda matéria analisada – a forma de interpretação da legislação aplicável em relação aos *aspectos formais na comprovação do regime* - foram detectadas duas correntes jurisprudenciais: uma mais restritiva, onde se argumenta que devem ser glosados (não considerados para fins de comprovação do regime) os Registros de Exportação que não contenham o número do Ato Concessório e/ou o código de enquadramento correto da operação indicativo da operação drawback; a outra, que denominamos finalística, onde aceita-se a comprovação do regime drawback, mesmo nos casos em que não haviam sido atendidas as formalidades previstas na legislação (anotação do número do AC no RE e/ou informação correta do código de enquadramento da operação), desde que o contribuinte fizesse a prova da exportação por outros meios. A primeira corrente jurisprudencial é majoritária no CARF.

A terceira matéria tratada foi a *decadência*. Discutem-se nos julgados se o início da contagem do prazo decadencial inicia-se com o registro da Declaração de Importação, que é o momento da ocorrência do fato jurídico tributário dos tributos aduaneiros, ou se seria no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, e neste caso, como se contaria este prazo. Nos julgados ficou claro que não há uma regra específica prevista no Código Tributário Nacional, de tal modo, que os Acórdãos aplicam a regra geral prevista no artigo 173, I do CTN. Assim, em alguns julgados restou decidido que o prazo decadencial não deve se iniciar na data do registro da DI (corrente que defende a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte ao de o registro da DI), mas sim a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, nos termos do artigo 173, I, CTN, que no caso, seria o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do prazo para a entrega do relatório pelo contribuinte. A Câmara Superior de Recursos Fiscais fixou o entendimento que o prazo para o lançamento “é o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o término do regime concessivo,

constante do respectivo ato concessório”. Esta é a posição consolidada do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF.

Por fim, na última matéria estudada - a forma de interpretação da legislação aplicável em relação à *competência dos órgãos envolvidos* – foram delineados diversos subtemas relacionados à competência da Receita Federal para fiscalização o regime. A Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento no sentido de que a Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de drawback, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

MULTAS ADMINISTRATIVAS

AUTORES

DANIEL SOUZA SANTIAGO DA SILVA

GILBERTO CASTRO MOREIRA JR.

MARIA RITA FERRAGUT

RODRIGO MIRANDA (COORDENADOR)

Introdução

Conforme previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, compete à Terceira Seção o julgamento dos recursos de ofício e recursos voluntários interpostos contra as decisões das Delegacias Regionais de Julgamento em matéria aduaneira.

Nesse contexto, em que se discute não apenas matéria estritamente tributária, relativa à exigência de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior (importação e exportação), mas também decisões da Receita Federal do Brasil no exercício da sua autoridade aduaneira, ressaltam as discussões referentes à aplicação das multas administrativas.

Foram identificadas, assim, considerando essa atividade administrativa específica, algumas matérias como sendo de maior relevância e merecedoras de destaque na jurisprudência do CARF, notadamente dentro do tema proposto.

A primeira delas diz respeito à aplicação da multa por importação de mercadorias desacompanhadas de guia de importação ou de licença de importação, no percentual de 30% do valor aduaneiro das mercadorias. Referida penalidade, a par de se mostrar bastante severa, envolve diversas controvérsias, tais como equiparação entre guia de importação e licença de importação, classificação fiscal de mercadorias, licenciamento automático e não automático, além da aplicação ou não da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional. Ou seja, além de ser uma questão rumorosa, com grande produção jurisprudencial, envolve discussões interessantes.

Outra controvérsia também relevante é a referente à aplicação concomitante de penalidades. Nesse tema foram identificados dois grandes grupos de discussão. O primeiro diz respeito à aplicação concomitante da multa por subfaturamento na importação, de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o preço efetivo ou arbitrado, prevista no artigo 633 do Decreto-lei n. 37/66, e a multa prevista no artigo 83 da Lei n. 4.502/64 por importação fraudulenta, equivalente ao valor da mercadoria, nas hipóteses em que tais mercadorias foram entregues a consumo, não sendo mais localizadas.

O segundo grupo trata da ocorrência de dano ao erário e da aplicação concomitante da pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria nos casos em que ela não é localizada, penalidade prevista nos artigos 105 do Decreto-lei n. 37/66 e 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, e a já referida multa do artigo 83 da Lei n. 4.502/64.

Destaca-se, também, a matéria relativa às multas administrativas e a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, notadamente os precedentes (i) sobre a aplicação ou não da denúncia espontânea para as multas administrativas e (ii) sobre a aplicação retroativa do disposto no Regulamento Aduaneiro decorrente da alteração trazida pela Lei n. 12.350/2010, que previu expressamente a aplicação da denúncia espontânea às multas administrativas.

Importante destacar, por último, um tema que toca diversas discussões travadas no âmbito do CARF e que, também, é muito discutido nos julgados que tratam de multas

administrativas, qual seja, a decadência, e mais especialmente o seu prazo e termo inicial.

Multa por infração administrativa ao controle da importação por ausência de licença de importação⁸⁷²

Um dos temas que gera bastante controvérsia no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no que tange às multas aduaneiras de natureza administrativa, refere-se à aplicação da multa por importação de mercadorias desacompanhadas de guia de importação ou de licença de importação.

O art. 169, inciso I, do Decreto-Lei n. 37/66, com a redação dada pela Lei n. 6.562/78, estabelece que se aplica multa de 30% do valor aduaneiro das mercadorias, nos casos de importação sem guia de importação ou documento equivalente, nesses termos:

Art. 169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: (Redação dada pela Lei n. 6.562, de 1978)

I - importar mercadorias do exterior: (Redação dada pela Lei n. 6.562, de 1978)

a) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais: (Incluída pela Lei n. 6.562, de 1978)

Pena: multa de 100% (cem por cento) do valor da mercadoria.

b) sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais: (Incluída pela Lei n. 6.562, de 1978)

Pena: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.

Referido dispositivo foi incorporado a todos os regulamentos aduaneiros⁸⁷³ editados desde a sua introdução no ordenamento jurídico, constando, atualmente, do art. 706 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n. 6.759/2009, a seguir transcrito:

Art. 706. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-Lei n. 37, de 1966, art. 169, caput e §6º, com a redação dada pela Lei n. 6.562, de 1978, art. 2º):

I - de trinta por cento sobre o valor aduaneiro:

a) pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente, inclusive no caso de remessa postal internacional e de bens conduzidos por viajante, desembaraçados no regime comum de importação (Decreto-Lei n. 37, de 1966, art. 169, inciso I, alínea “b”, e §6º, com a redação dada pela Lei n. 6.562, de 1978, art. 2º); e

Conforme se observa das transcrições acima, a severa penalidade prevista na legislação, em percentual equivalente a 30% (trinta por cento) do valor aduaneiro da mercadoria, tem previsão de aplicação nas situações em que tenha havido importação sem obtenção de guia de importação ou documento equivalente.

872. Autor: Daniel Souza Santiago da Silva.

873. Dispositivo semelhante constava do art. 526, do Decreto n. 91.030/85 e do art. 633, do Decreto n. 4.543/02.

Vale observar que a atividade de licenciamento⁸⁷⁴ de operações de exportação é de responsabilidade da SECEX (Secretaria de Comércio Exterior), atualmente vinculada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio – MDIC, tendo por objetivo resguardar interesses diversos relacionados ao controle de importação. Assim, dentre outros interesses tutelados, por meio da exigência da licença de importação, são preservadas questões relacionadas às exigências cambiais, à vigilância sanitária, à verificação de observância de normas técnicas e de metrologia, aos limites de importação estabelecidos em razão de defesa comercial, como o estabelecimento de cotas de importação, dentre outras. Por essa razão, sendo múltiplos os interesses a serem preservados, de naturezas completamente distintas, é possível que uma mesma mercadoria esteja sujeita a múltiplas anuências, de órgãos distintos, para expedição da licença de importação⁸⁷⁵.

Portanto, a obtenção de licença de importação revela-se como instrumento de grande relevância para o controle aduaneiro, razão que justifica a imposição de penalidade severa àqueles que infringem a norma que exige sua obtenção prévia.

No âmbito do procedimento de revisão aduaneira, muitas vezes a fiscalização considera que a classificação fiscal adotada pelo contribuinte e informada na Declaração de Importação está inadequada. Em situações de enquadramento, pela fiscalização, das mercadorias em NCMs sujeitos a Licença de Importação não Automática, foram lavrados diversos autos de infração, para aplicação da multa acima referida.

Em razão da grande quantidade de autos de infração lavrados em tais situações, foi editado o Ato Declaratório COSIT (Normativo) n. 12, de 21/01/1997, esclareceu que é incabível a multa ao controle administrativo das importações relacionada ao licenciamento não-automático quando o contribuinte age de maneira diligente e com boa-fé e a mercadoria é corretamente descrita na declaração de importação, nos seguintes termos:

“O Coordenador- Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa n. 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n. 91.030, de 05 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou identificação indevida de destaque “ex” exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se

874. Nesse sentido, verifique-se o disposto na Portaria Interministerial MF/MICT n. 291/1996. Esclareça-se que o antigo Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo – MICT foi substituído pelo atual Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio – MDIC.

875. A Portaria Secex n. 23/2011 dispõe sobre a expedição de Licenças de Importação não automáticas e sobre o procedimento para obtenção de anuências.

constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.”

A aplicação de tal ato normativo, no âmbito do CARF, gerou bastante controvérsia, especialmente em relação ao enquadramento dos fatos de cada processo específico na hipótese mencionada no Ato Declaratório, que trata de situação em que *“o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado”*.

A pesquisa realizada para elaboração do presente relatório consistiu em consulta no site do CARF, realizada entre dezembro de 2015 e renovada em 04/04/2016, tendo como data inicial de publicação do acórdão 01/01/2000 e data final de publicação 31/03/2016, excluindo-se os acórdãos proferidos em sessões realizadas após março de 2015, marcando a opção de verificação do conteúdo das ementas e do inteiro teor, com utilização das palavras-chave *licenc multa descri* (com o objetivo de contemplar tanto os acórdãos que utilizaram a expressão “licença” quanto “licenciamento” quanto as expressões “descrito(a)” e “descrição”, sem utilização de aspas. Nessa pesquisa foram identificados 116 (cento e dezesseis) acórdãos. Desse total, foram analisadas onze decisões, sobre as matérias controvertidas apontadas pelos integrantes da pesquisa.

Em relação à divergência quanto às circunstâncias de fato, no caso concreto, pode-se apontar os Acórdãos n. 3401-001.971, proferido na sessão de 25/09/20012, e n. 3202-000.578, proferido na sessão de 23/10/2012. Em referidos casos, um mesmo contribuinte importou produtos idênticos. Por terem sido importados por meio de declarações de importação distintas, foram lavrados dois autos de infração, nos quais a fiscalização entendeu que houve erro no enquadramento tarifário da mercadoria importada. Em ambos os casos, os colegiados entenderam que deveria prevalecer a classificação fiscal adotada pela fiscalização. No entanto, apesar de se tratar da mesma mercadoria, descrita de forma semelhante nas declarações de importação, no Acórdão n. 3401-001.971 afastou-se a multa por infração administrativa ao controle da importação, por considerar-se que a mercadoria estava corretamente descrita na declaração de importação. Já no Acórdão n. 3202-000.578, os conselheiros entenderam que não poderia ser afastada a penalidade, porque teria ocorrido incorreção na descrição da mercadoria, exatamente no que tange à classificação fiscal adotada.

Além da descrição correta da mercadoria, outro fator considerado como suficiente para afastar a aplicação da multa, para parte dos órgãos julgadores do CARF, é a ausência de prejuízo para o controle aduaneiro, caracterizado nas situações em que, a despeito da alteração do enquadramento tarifário pela fiscalização, não há alteração em relação à submissão a licenciamento não automático. Assim, por exemplo, nos casos em que a mercadoria importada já havia sido submetida ao processo de obtenção de licença de importação, os julgadores entenderam que a alteração da classificação fiscal não era motivo suficiente para aplicação da penalidade, ressaltando, ainda, que a multa somente poderia ser aplicada nos casos em que o erro de classificação tarifária exija novo licenciamento. Nesse sentido, pode-se destacar o Acórdão n. 3102- 002.038, proferido em 25/09/2013.

No Acórdão 9303-001.908, proferido em 08/03/2012, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que, para a aplicação da penalidade, é indispensável que a

fiscalização tenha provado que a reclassificação tarifária implicaria na obrigatoriedade de obtenção de licenciamento prévio. Não havendo tal prova ou não havendo submissão a regime de licença de importação não automática, não há prejuízo ao controle aduaneiro, o que é suficiente para cancelamento da penalidade. Quanto à inaplicabilidade da multa ora em comento, nas situações em que a reclassificação tarifária enquadre os produtos em código que também não se submeta a licenciamento não automático, veja-se o Acórdão n. 3302002.274, proferido em 20/08/2013.

Em sentido semelhante, o Acórdão n. 3102-001.870, proferido em 23/05/2013. Nesse caso, a própria fiscalização aplicou o entendimento sedimentado no Ato Declaratório n. 12/97, reconhecendo a correta descrição da maior parte das mercadorias importadas, objeto de reclassificação tarifária, tendo entendido que somente em relação à menor parcela das declarações de importação teria havido descrição inexata, justificando a manutenção da penalidade.

Importante destacar que alguns conselheiros entenderam que a dispensa posterior de obtenção de licenciamento não automático seria suficiente para afastar a multa por falta de licença de importação, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN. Para esses conselheiros, ainda que na data da reclassificação tarifária fosse exigida a obtenção de licença não automática, a sua posterior dispensa deveria ensejar o cancelamento do auto de infração. Nesse sentido, por exemplo, o Acórdão 3202-00.308, proferido em 02/06/2011. Naquele caso, o Relator destacou que, com a entrada em vigor do Siscomex, foi incluída modalidade de importação dispensada de licenciamento. Nessas situações, em que a mercadoria importada passasse à condição de dispensada de licenciamento, aplicando-se a retroatividade benigna, a multa não poderia ser aplicada.

Verifica-se, portanto, que o CARF tem debatido bastante a caracterização da situação de reclassificação tarifária como suficiente para a aplicação da penalidade por infração administrativa ao controle das importações, estabelecendo, em geral, limites para a aplicação indiscriminada de tal sanção, especialmente nos casos em que não tenha havido prejuízo ao controle aduaneiro.

Relação de Acórdãos

1. Acórdão n. 9303-001.908 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 08 de março de 2012;
2. Acórdão n. 3102-002.038 – 1ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 25 de setembro de 2013;
3. Acórdão n. 3401-001.971 – 4ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 25 de setembro de 2012;
4. Acórdão n. 3202-000.578 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 23 de outubro de 2012;
5. Acórdão n. 3102-001.870 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 23 de maio de 2013;

6. Acórdão n. CSRF/ 03-04.419 – 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 17 de maio de 2005;
7. Acórdão n. 3101-00.460 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 28 de julho de 2010;
8. Acórdão n. 303-33.244 – 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, de 20 de junho de 2006;
9. Acórdão n. 3102-00.763 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 29 de setembro de 2010.
10. Acórdão n. 3202-00.308 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 02 de junho de 2011.
11. Acórdão n. 3202-000.280 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, de 08 de abril de 2011.

Aplicação concomitante de penalidades⁸⁷⁶

A questão atinente à aplicação concomitante de penalidades administrativas no âmbito da 3ª Seção do CARF, notadamente em matéria aduaneira, tem suscitado intensos debates. As discussões têm abordado a aplicação do princípio da tipicidade e da legalidade estrita, e, ainda, o afastamento de multa por aplicação de penalidade mais específica.

É de se destacar, também, que a própria atuação de natureza dúplice da Receita Federal do Brasil, ora como órgão fiscalizador e arrecadador, ora como titular do controle aduaneiro, tem suscitado perplexidades na aplicação de penalidades ao contrapor o efetivo controle de entrada e saída de mercadorias do território nacional e a necessidade de aumento das receitas.

De toda forma, tratando especificamente das multas aduaneiras administrativas e da sua aplicação concomitante, é possível verificar na jurisprudência da 3ª Seção do CARF dois grandes grupos de discussão.

O primeiro diz respeito à aplicação concomitante da multa por subfaturamento na importação, de 100% sobre a diferença entre o valor declarado e o preço efetivo ou arbitrado, prevista no artigo 633 do Decreto-lei n. 37/66, e a multa prevista no artigo 83 da Lei n. 4.502/64 por importação fraudulenta, equivalente ao valor da mercadoria, nas hipóteses em que tais mercadorias foram entregues a consumo, não sendo mais localizadas.

O segundo grupo trata da ocorrência de dano ao erário e da aplicação da pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria nos casos em que ela não é localizada, penalidade esta prevista nos artigos 105 do Decreto-lei n. 37/66 e 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, e a já referida multa do artigo 83 da Lei n. 4.502/64.

Com relação à primeira discussão, foi realizada pesquisa entre 11 e 21 de janeiro de 2016, considerando os acórdãos publicados entre janeiro de 1988 e dezembro de

876. Autor: Rodrigo Cardozo Miranda.

2015, tendo sido utilizadas as palavras-chave “multa e administrativa e concomitante e aduaneira”, o que resultou em 7 acórdãos.

Desses 7 julgados destaca-se, inicialmente, o acórdão n. 3101-00.123, em que se cuidou de auto de infração para exigência de imposto de importação (II), imposto sobre produtos industrializados (IPI), multas de ofício e multas do controle administrativo, em razão da comprovação da ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, inclusive pela interposição fraudulenta de terceiros, e subfaturamento das mercadorias importadas.

As multas de controle administrativas lançadas foram as seguintes: (i) multa por subfaturamento do preço ou valor da mercadoria, nos termos do artigo 169, inciso II, do Decreto-lei n. 37/66,⁸⁷⁷ regulamentado pelos artigos 633, inciso I, e 634 do Decreto n. 4.543/2002,⁸⁷⁸ de 100% da diferença entre o valor declarado e o valor efetivamente pago; e (ii) multa igual ao valor da mercadoria pela entrega a consumo, de mercadoria de procedência estrangeira importada irregular ou fraudulentamente, prevista no artigo 83, inciso I, da Lei n. 4.502/64⁸⁷⁹ e artigo 1º do Decreto-lei n. 400/1968, regulamentados pelo artigo 631 do Decreto n. 4.543/2002.

877. Art.169 - Constituem infrações administrativas ao controle das importações: [\(Redação dada pela Lei n. 6.562, de 1978\)](#)

(...)

II - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria: [\(Redação dada pela Lei n. 6.562, de 1978\)](#)

Pena: multa de 100% (cem por cento) da diferença.

878. Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei n. 37, de 1966, art. 169 e §6º, com a redação dada pela Lei n. 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único);

(...)

Art. 634. As infrações de que trata o art. 633 (Lei n. 6.562, de 1978, art. 3º):

I - não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento; e

II - serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, em conformidade com o disposto no art. 684.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, as multas relativas às infrações administrativas ao controle das importações somente poderão ser lançadas antes da aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

879. Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: [\(Vide Decreto-Lei n. 326, de 1967\)](#)

I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nele permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; [\(Redação dada pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968\)](#) [\(Vide\)](#) [\(Vide Decreto-lei n. 2.331, de 1987\)](#)

(...)

§3º Aplica-se a multa de 30% (trinta por cento) do valor comercial do produto estrangeiro legalmente importado ou adquirido a todo aquele: [\(Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968\)](#) [\(Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997\)](#)

A questão que se discutiu no julgado foi exatamente sobre a possibilidade de ambas as multas administrativas serem aplicadas de forma concomitante. O colegiado entendeu, em síntese, que como no caso prevaleceu a cobrança dos tributos, com exigência de multa de ofício e juros, deveria ser mantida a multa por subfaturamento, com exigência de 100% da diferença entre o valor declarado e o valor efetivamente pago, em detrimento da aplicação da multa do artigo 83 da Lei n. 4.502/64.

Depreende-se, assim, que o colegiado vinculou a multa por subfaturamento ao tributo exigido, determinando a sua prevalência face à multa do artigo 83 da Lei n. 4.502/64, que entendeu como pena de perdimento convertida em multa pecuniária.

Já no acórdão 3201-00.315, a fiscalização exigiu os impostos incidentes na importação em razão do subfaturamento no valor declarado das mercadorias, bem como multas em razão da declaração inexata com evidente intuito de fraude; multa relativa ao controle administrativo das importações pelo subfaturamento; multa por falta de licença de importação (LI) (30%);⁸⁸⁰ e multa no valor das mercadorias por terem sido levadas a consumo mercadorias importadas fraudulentamente (artigo 83 da Lei n. 4.502/64).

Nesse caso, entendeu-se que a multa do controle administrativo deveria ser mantida, se justificando em razão do bem jurídico protegido, qual seja, o controle administrativo das importações.

Quanto à multa por falta de LI (30%), como não se tratava de mercadorias que demandavam um tratamento especial, mas sim que tinham licenciamento automático (roupas, acessórios, etc.), e que, ainda que demandassem LI, nada indicava que elas não seriam concedidas, entendeu-se que ela seria indevida. Portanto, não restando comprovada a falta de LI, afastou-se a aplicação dessa multa por absoluta falta de subsunção do fato à norma.

No que nos importa, e com relação à multa igual ao valor comercial da mercadoria, apontou-se inicialmente, na linha do voto da relatora, que os tipos tributários devem ser rígidos, minuciosos, precisos, para que não sobre espaço para a discricionariedade nem para a analogia em prejuízo do contribuinte, tampouco para que se permita o *bis in idem*. Destacou-se, ainda, que no caso específico, em razão da fraude, foram aplicadas a penalidade tributária qualificada (150%) e a penalidade ao controle

I - que receber, conservar, entregar a consumo ou consumir, sem registro nos livros ou fichas de controle quantitativos próprios, quando da entrada ou saída do estabelecimento; [\(Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968\)](#) [\(Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997\)](#)

II - que emitir nota-fiscal sem algum dos requisitos legais ou regulamentares; [\(Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968\)](#) [\(Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997\)](#)

III - que não o tiver marcado ou selado na forma prevista no regulamento ou em ato normativo. [\(Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968\)](#) [\(Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997\)](#)

880. Art. 526. Constituem infrações administrativas ao controle das importações, sujeitas às seguintes penas (Decreto-Lei n. 37/66, artigo 169, alterado pela Lei n. 6.562/78, artigo 2º):

(...)

II - importar mercadoria do exterior sem Guia de Importação ou documento equivalente, que não implique a falta de depósito ou a falta de pagamento de quaisquer ônus financeiros ou cambiais: multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria.

administrativo das importações, na medida em que foram atingidos dois bens jurídicos distintos.

Assim, através de interpretação teleológica e sistemática, entendeu-se que se mostrava incabível a cobrança de tributos e multas agravadas, bem como a multa por subfaturamento, em concomitância com a multa igual ao valor comercial da mercadoria.

E isso até mesmo porque, para a fraude perpetrada, em que se objetiva, por meio do subfaturamento, o recolhimento a menor dos tributos incidentes na importação, existe pena mais específica. Por isso, foi realizado o lançamento dos tributos com as multas agravadas, inclusive com a aplicação da multa ao controle administrativo das importações por subfaturamento.

Ademais, apontou-se que não há qualquer dispositivo legal que determine a aplicação conjunta da multa qualificada (150% do valor do imposto) com aquela que trata de multa de 100% do valor comercial da mercadoria.

Portanto, decidiu-se pela não exigência da multa prevista no artigo 83 da Lei n. 4.502/64, acrescentando-se, ainda, a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, que determina a interpretação mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, quanto à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

A Turma, por conseguinte, manteve o lançamento do II e IPI vinculados que não foram pagos na importação, a multa qualificada de 150% e a multa administrativa pelo subfaturamento. Em contrapartida, considerou não aplicável a multa de 30% relacionada ao controle administrativo de importações por falta de licenciamento prévio (LI), bem como a multa igual ao valor comercial das mercadorias (100%), por não se enquadrar no caso concreto.

Já no acórdão n. 3401-002.856, notadamente quanto à aplicação concomitante da multa da infração ao controle administrativo por falta de LI com a multa por lançamento de ofício, decidiu-se que ela, no caso, seria incabível, porquanto a conduta imputada foi de prática de subfaturamento, que não se subsume àquele tipo infracional. Existindo tipo específico para a realidade fática caracterizada pelo “subfaturamento”, na esteira do julgamento de primeira instância, entendeu-se como incabível o concurso material de penas e a aplicação simultânea de penalidades. Nesse sentido apontou-se, também, que não seria aplicável à espécie o artigo 99 do Decreto-lei n. 37/66,⁸⁸¹ que estabelece a regra geral de cumulatividade de penalidades.

No acórdão 3202-000.578, por outro lado, entendeu-se que a multa por falta de LI, prevista à época no artigo 526, inciso II, do Decreto n. 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro de 85), poderia ser aplicada cumulativamente à multa de ofício. De acordo com o entendimento que prevaleceu, tratam-se de infrações distintas, instituídas para

881. Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas.

§1º - Quando se tratar de infração continuada em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão eles reunidos em um só processo, para imposição da pena.

§2º - Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.

penalização de fatos distintos e cuja aplicação concomitante convive perfeitamente, possuindo, inclusive, base de cálculo diversas.

Quanto ao segundo grupo de jurisprudência identificado - aplicação da pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria nos casos em que ela não é localizada, prevista nos artigos 105 do Decreto-lei n. 37/66⁸⁸² e 23 do Decreto-lei n. 1.455/76,⁸⁸³ ou da já referida multa do artigo 83 da Lei n. 4.502/64 – também foi realizada pesquisa entre 11 e 21 de janeiro de 2016, considerando os acórdãos publicados entre janeiro de 1988 e dezembro de 2015, com a utilização das palavras-chave “inaplicabilidade e multa e perdimento”, o que resultou em 14 acórdãos, e “multa e perdimento e interposição e fraudulenta e aplicável”, com 19 acórdãos.

O primeiro julgado que se mostra relevante acerca do tema é o acórdão 3202-000.586, em que a turma entendeu que as mercadorias importadas com falsificação de documentos necessários ao desembaraço aduaneiro (no caso, a fatura comercial) sujeitam-se à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não forem localizadas.

E isso porque, adequando-se os fatos às previsões legais, as infrações apuradas pela fiscalização guardaram identidade com a hipótese de dano ao Erário previsto no inciso IV do artigo 23 do Decreto-lei n. 1.455/76, combinado com o inciso VI do artigo 105 do Decreto-lei n. 37/66 – falsificação de documento. Afastou-se, assim, a multa do artigo 83 da Lei n. 4.502/64.

Esse mesmo entendimento, em situações fáticas análogas (falsificação de documentos), foi adotado nos acórdãos 3202-001.338, 3202-001.340 e 3401-002.685.

Outra decisão relevante é a contida no acórdão 3202-000.721, em que a turma entendeu que a infração de ocultação do real vendedor configura dano ao erário, sujeitando o infrator à aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando não forem localizadas as mercadorias, nos termos do inciso V do artigo 23, §§1º e 3º, do Decreto-lei n. 1.455/76,⁸⁸⁴ sendo descabida a multa prevista no artigo 83 da Lei n. 4.502/64.

882. Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

883. Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei n. 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§3º A pena prevista no §1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei n. 10.637, de 30.12.2002)

884. Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

Nesse julgado se entendeu que a infração efetivamente praticada, de interposição fraudulenta, configura dano ao erário, que tem penalidade específica, devendo ser afastada a norma geral. Ademais, apontou-se a necessária observância ao Princípio da Tipicidade, devendo se adequar o fato concreto ao tipo escolhido pelo legislador no texto legal que o explicita.

Em outro julgado sobre interposição fraudulenta, consubstanciado no acórdão 3102-001.560, também se entendeu da mesma forma, ou seja, de que a pena prevista no artigo 83 da Lei n. 4.502/64 não se aplica quando houver tipificação mais específica – no caso, a do artigo 23 do Decreto-lei n. 1.455/76.

Importante ressaltar, por fim, ainda sobre aplicação de penalidade específica, que a discussão sobre a multa por cessão de nome prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 também tem se revelado bastante relevante no âmbito da 3ª Seção do CARF. Essa matéria, todavia, não foi aqui analisada porque será tratada nesse trabalho no capítulo atinente à “Interposição Fraudulenta”.

Relação de acórdãos selecionados:⁸⁸⁵

- Acórdão n. 3101-00.123, por maioria de votos, sessão de 17/06/2009;
- Acórdão n. 3201-00.315, por maioria de votos, sessão de 19/10/2009;
- Acórdão n. 3401-002.856, por unanimidade de votos, sessão de 27/01/2015;
- Acórdão n. 3202-000.578, por maioria de votos, sessão de 23/10/2012;
- Acórdão n. 3202-000.586, por unanimidade de votos, sessão de 25/10/2012;
- Acórdão n. 3202-001.338, por unanimidade de votos, sessão de 14/10/2014;
- Acórdão n. 3202-001.340, por unanimidade de votos, sessão de 14/10/2014;
- Acórdão n. 3401-002.685, por unanimidade de votos, sessão de 22/07/2014;
- Acórdão n. 3202-000.721, por unanimidade de votos, sessão de 24/04/2013;
- Acórdão n. 3202-001.560, por unanimidade de votos, sessão de 18/07/2012.

Multas aduaneiras de natureza administrativa e a denúncia espontânea⁸⁸⁶

1. Esclarecimentos iniciais e metodologia da pesquisa

O presente artigo tem por objeto analisar decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que tenham por objeto a aplicação do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, especificamente no caso de denúncia espontânea de multas aduaneiras de natureza administrativa.

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei n. 10.637, de 30.12.2002)

885. Acessados entre 11 e 21 de janeiro de 2016.

886. Autora: Maria Rita Ferragut.

A partir dos acórdãos coletados, buscou-se responder as seguintes indagações:

- a) Aplica-se a denúncia espontânea para as multas administrativas?
- b) Após a modificação do Regulamento Aduaneiro estabelecendo expressamente a aplicação da denúncia espontânea para multas administrativas (Lei n. 12.350/10, que modificou o Decreto-Lei n. 37/66, art. 102, e Decreto n. 8.010/13, que modificou o RA/09), há possibilidade de aplicação retroativa desse dispositivo?

A pesquisa no sítio do CARF (www.carf.fazenda.gov.br) foi realizada entre os dias 17 e 21/12/15, e compreendeu o período de 12/10 a 12/15. Foram localizadas 37 (trinta e sete) decisões, sendo que desse montante foram escolhidas e mapeadas oito. A escolha foi feita segundo dois critérios: (i) ter disposto sobre denúncia espontânea e multa administrativa, bem como, mas não necessariamente, retroatividade benigna e (ii) desconsiderando-se as decisões cuja similaridade de fatos, direito, relator e decisão se mostraram presentes.

2. Multas aduaneiras de natureza administrativa e a denúncia espontânea

Conforme visto acima, a discussão levada a julgamento no CARF, objeto dessa análise, diz respeito à aplicação do art. 138 do CTN às multas administrativas. Referido artigo assim dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Pois bem. Nos termos do enunciado acima transcrito, exclui-se a punibilidade da infração quando o sujeito passivo denunciá-la espontaneamente, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Para os fins desse artigo, deve-se entender por denúncia espontânea o cumprimento intempestivo de obrigações tributárias ou acessórias antes de qualquer ato de fiscalização, sendo a espontaneidade readquirida passados 60 (sessenta) dias do início da fiscalização, prorrogável por igual período, se houver inércia da Administração (art. 7º, §2º do Decreto n. 70.235/72).

Defende-se que a existência do art. 138 do CTN tem origem no reconhecimento, pelo nosso sistema jurídico, da necessidade de se privilegiar a boa-fé de contribuinte que colabora com a Administração, suprimindo-lhe lacunas estruturais. E é nessa linha alguns dos julgados analisados, conforme, exemplificativamente, o Acórdão 3101-000.996⁸⁸⁷, *in verbis*:

É que o jurisdicionado, confiante na exclusão da penalidade, fornece as informações ao Fisco, permitindo-lhe a ciência dos fatos, que poderiam até passar despercebidos.

[...]

887. Processo n. 11128.001966/2007-29, julgado em 26/12/12.

Foi a denúncia espontânea que permitiu ao Fisco autuá-lo pelo atraso na entrega das informações e/ou retificações, conforme exigido por lei, bem como foi a denúncia espontânea que forneceu à administração as informações necessárias para que identificasse a regularidade ou não dos atos declarados. Tal constatação se reveste de grande relevância para o caso, haja vista que a declaração acerca das mercadorias já embarcadas, no prazo de sete dias ou depois, não promoverá diferença substancial para o conteúdo da informação prestada, uma vez que no tempo fixado para prestar as informações as mercadorias já não mais estavam disponíveis para conferência física, pois embarcadas em navio que se encontraria em alto-mar.

Relevante, ademais, não perder de vista que a pesquisa que embasou este artigo considerou tão somente a denúncia de infrações *administrativas aduaneiras*, vale dizer, sanções decorrentes do descumprimento de prestações positivas ou negativas, de interesse da arrecadação e fiscalização de tributos sobre o comércio exterior, e controle de entrada e saída de mercadorias do território nacional, necessariamente desprovidas do timbre de patrimonialidade.

Exemplos típicos, e presentes em grande parte dos acórdãos analisados, são as obrigações acessórias de prestar informações de dados de embarque de mercadorias para exportação, no Siscomex, informações sobre veículos ou cargas e indicação na Declaração de Importação do valor de bens importados.

Nesse contexto, é necessário dividir o desenvolvimento dessa análise em três perspectivas distintas: (i) infrações cometidas e julgadas antes da Lei n. 12.350/10, (ii) infrações cometidas e julgadas após a Lei n. 12.350/10 e (iii) infrações cometidas antes da Lei n. 12.350/10 mas julgadas após sua vigência. Iniciemos com a primeira hipótese.

Diante da redação originária do §2º do art. 102 do Decreto-Lei n. 37/66⁸⁸⁸, que determinava a exclusão somente das penalidades de natureza tributária, somado ao fato de que o CTN disciplina majoritariamente tributos e multas a eles relacionados, até o advento da Lei n. 12.350/10, aplicava-se a denúncia espontânea apenas para excluir a punibilidade de multas tributárias, nos termos do Acórdão 3102-00.732⁸⁸⁹.

Já com o advento da Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, fruto da conversão da Medida Provisória 497, de 27 de julho de 2010, que alterou o §2º acima referido⁸⁹⁰, não se tem mais dúvidas de que para as situações em que o Fisco desconhecia totalmente a infração praticada pelo sujeito passivo – que deixou de cumprir com as obrigações acessórias que lhe eram próprias, mas se antecipou à fiscalização e promoveu as necessárias informações originárias ou retificadoras – é aplicável o instituto da denúncia espontânea, previsto no *caput* do art. 138 do CTN⁸⁹¹.

Também nos termos do §2º já referido, somente as penalidades incidentes na hipótese de sujeição a perdimento estão excluídas do benefício da denúncia espontânea, entendimento esse corroborado no Acórdão n. 3302-002.733⁸⁹².

888. Introduzida pelo Decreto-Lei n. 2.472, de 01/09/1988.

889. Processo n. 11011.001269/2008-66, julgado em 26/8/10.

890. §2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento.

891. Sobre essa questão, confira-se interessante voto constante do Acórdão n. 3801-005.339, de lavra do Conselheiro Cássio Schappo.

892. Processo n. 10921.000332/2009-01, julgado em 14/10/14.

Agregue-se a essa exceção duas outras hipóteses. A primeira é tratada pelo §2º do art. 46 do RA/09 (Decreto n. 6759/09), que estabelece que a carta de correção apresentada após o início do despacho aduaneiro, e até o desembaraço da mercadoria, embora possa ainda ser apreciada a critério da autoridade aduaneira, não implica denúncia espontânea.

Já a segunda encontra-se prevista no §3º do art. 683 do mesmo Regulamento. Segundo a norma, depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior, não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador. Com fundamento nesse dispositivo (que correspondia, no RA/02, ao §3º do art. 612), o CARF decidiu pela inaplicabilidade da denúncia espontânea, nos termos do Acórdão 3302-002.869⁸⁹³.

Finalmente, passamos agora a analisar o posicionamento do Tribunal Administrativo no que diz respeito à retroatividade, ou não, do §2º do art. 102 do Decreto-Lei 37/66, discussão aplicável às infrações cometidas antes da Lei n. 12.350/10, mas julgadas após a sua vigência.

Considerando o entendimento de que a denúncia espontânea deveria ser utilizada em todas as situações em que o contribuinte, receoso por sofrer sanções por parte da Administração Pública, revela infrações de natureza administrativa, que não são de conhecimento do Fisco, o CARF vem majoritariamente decidindo que “o regime jurídico das penas impõe sua aplicação retroativa, haja vista que vige princípio excludente da punibilidade sempre que a norma nova é mais benéfica ao acusado (princípio positivado no âmbito tributário no art. 106 do CTN)”, conforme Acórdão 3101-000.996⁸⁹⁴, cujo entendimento é similar aos de n. 3102001.663⁸⁹⁵ e 3301001.691⁸⁹⁶.

Importante notar que nem todas as decisões indicam qual dos incisos do art. 106 a retroatividade se fundamentaria, limitando-se a mencioná-lo⁸⁹⁷. O acórdão transcrito parcialmente no parágrafo anterior, no entanto, faz referência ao inciso II, “a”, do art. 106, considerando, pois, que a retroatividade deve ser aplicada tendo em vista que a lei deixou de definir como infração ato não definitivamente julgado. Na mesma linha, o Acórdão 3201-001.084⁸⁹⁸.

893. Processo n. 10907.001359/2008-18, julgado em 18/5/15.

894. Processo n. 11128.001966/2007-29, julgado em 26/12/12.

895. Processo n. [11128.005274/2006-79](#), julgado em 25/10/12.

896. Processo n. 10711.007810/2009-71, julgado em 30/1/13.

897. Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

898. Processo n. 11128.002804/2007-16, julgado em 24/9/12.

Feitas essas considerações, imperioso também registrar o firme entendimento do CARF no sentido de que para que a exclusão da punibilidade seja reconhecida, o sujeito passivo deverá trazer aos autos *prova inconteste* de que a denúncia foi realizada antes de qualquer ato de fiscalização relacionado à obrigação acessória descumprida (Acórdãos n. 3302.002-733⁸⁹⁹ e 3101-000.996⁹⁰⁰), não bastando, pois, a mera alegação por parte do contribuinte.

Afora isso, outra questão de interesse tratada nas decisões diz respeito ao fato de se mostrar irrelevante, para fins da denúncia espontânea, a data da ciência da lavratura do auto de infração, uma vez que o que juridicamente importa é que “o contribuinte tenha informado à administração as infrações por ele praticadas, antes de iniciado qualquer procedimento fiscalizatório.”, conforme expressamente reconhecido no Acórdão n. 3801-004.901⁹⁰¹, cujo entendimento encontra-se também revelado em diversos outros, dentre os quais 3102-00.732⁹⁰², 3801-005.339⁹⁰³ e 3101-001.138⁹⁰⁴.

Finalmente, não poderíamos deixar de registrar que esse entendimento não é unânime, uma vez que a data da ciência da lavratura do auto de infração foi tida como a relevante no Acórdão n. 3302.002-733 outrora já referido, ao afirmar que “como demonstrado, no caso dos autos, que todas as informações foram prestadas anteriormente a qualquer procedimento administrativo, cuja materialização – o auto de infração – fora lavrado em 03.12.2008, posteriormente à prestação das informações, não haveria o que se falar em aplicação de penalidades ao contribuinte.” Tal decisão, entretanto, é exceção, prevalecendo a data de início de qualquer procedimento fiscalizatório relacionado à infração.

3. Conclusões

Considerando a pesquisa realizada, são as seguintes as conclusões:

- 1) Todas as decisões analisadas foram unâimes no sentido de que após o advento da Lei n. 12.350/10, o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aplica-se às multas adunaneiras de natureza administrativa.
- 2) A regra geral de exclusão de punibilidade das multas é legalmente excetuada na (i) pena de perda de perdimento de bens (§2º do art. 102 do Decreto-Lei n. 37/66, alterado pela Lei n. 12.350/10), (ii) carta de correção apresentada após o início do despacho aduaneiro, e até o desembaraço da mercadoria (§2º do art. 46 do RA/09) e (iii) denúncia realizada após formalização da entrada do veículo procedente do exterior (§3º do art. 683 do RA/09).
- 3) A exclusão da multa não se aplica a infrações ocorridas e julgadas antes da vigência da Lei n. 12.350/10, tendo em vista a ausência de previsão legal autorizadora.

899. Processo n. 10921.000332/2009-01, julgado em 14/10/14.

900. Processo n. 11128.001966/2007-29, julgado em 26/1/12.

901. Processo n. 10715.004972/2010-51, julgado em 28/1/15.

902. Processo n. 11011.001269/2008-66, julgado em 26/8/10.

903. Processo n. 10715.008227/2009-47, julgado em 19/3/15.

904. Processo n. 11968.001167/2008-41, julgado em 22/5/12.

4) O CARF, por maioria, vem decidindo no sentido de que a retroatividade benigna deve ser aplicada com base no art. 106, II, “a”, do CTN, às situações em que a infração foi cometida antes do advento da Lei n. 12.350/10, mas o julgamento se deu posteriormente a essa data.

5) A data a ser considerada, para aplicação do art. 138 do CTN, é a da intimação de qualquer ato fiscalizatório relacionado à infração, e não a da ciência do lançamento.

6) Para que a exclusão da punibilidade ocorra, faz-se necessário apresentar prova analítica e contundente, nos autos, de que o sujeito passivo promoveu a denúncia espontânea antes do início da fiscalização.

Relação de acórdãos selecionados:

- Acórdão n. 3302-002.733, por maioria de votos, sessão de 14/10/2014;
- Acórdão n. 3302-002.869, por maioria de votos, sessão de 18/03/2015;
- Acórdão n. 3301-002.620, por unanimidade de votos, sessão de 26/02/2015;
- Acórdão n. 3101-000.996, por unanimidade de votos, sessão de 26/12/2012;
- Acórdão n. 3102-00.732, por maioria de votos, sessão de 26/08/2010;
- Acórdão n. 3201-001.084, por maioria de votos, sessão de 24/09/2012;
- Acórdão 3801-005.339, por maioria de votos, sessão de 19/03/2015.

Decadência de multas aduaneiras⁹⁰⁵

Ao classificar os tipos de sanções, o Regulamento Aduaneiro assim as define em seu artigo 675, *verbis*:

“Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente:

I - perdimento do veículo;

II - perdimento da mercadoria;

III - perdimento de moeda;

IV - multa; e

V - sanção administrativa.”

Na hipótese de se configurar infração à legislação aduaneira, além das infrações de caráter tributário-aduaneiro, que se vinculam à falta de pagamento de tributo devido, não é incomum que o infrator incorra em infrações de natureza administrativo-aduaneira, como o são, *e.g.*, a pena de perdimento de mercadorias e a multa pela importação de mercadoria sem licença de importação ou documento de efeito equivalente.

905. Autor: Gilberto de Castro Moreira Junior.

Enquanto as primeiras infrações decorrem da falta ou insuficiência do pagamento de tributo devido no desembaraço de mercadoria estrangeira, as segundas vinculam-se à infração de regras administrativo-aduaneiras.

Tal se explica pelo fato de a Constituição Federal, em seu artigo 237 atribuir competência ao Ministério da Fazenda para fiscalização e controle aduaneiros. Assim, para além da tributação sobre o comércio exterior, a Constituição Federal conferiu ao Ministério da Fazenda a tutela do controle sobre o comércio exterior, com vistas a permitir o controle de entrada e saída de mercadorias no território nacional.

Tais controles têm por fim coibir condutas que prejudiquem, por exemplo, a saúde pública, o meio ambiente, segurança pública, lesão a direitos de propriedade e marcas e patentes e burla a controles *anti-dumping* e até mesmo crimes como a lavagem de dinheiro.

Embora possa haver certa semelhança entre as sanções administrativas e tributárias, visto que os valores que serviram para fins de imposição das multas administrativas sejam os mesmos que serviram de base de cálculo para fins de apuração de tributos aduaneiros e correspondentes multas tributárias (é o caso, p.ex., de infração cuja prática acarrete a pena de perdimento, a imposição de tributos e correspondentes multas), do ponto de vista jurídico essas sanções não se confundem.

Sobre o tema, a propósito, foi realizada pesquisa no sítio do CARF (www.carf.fazenda.gov.br) entre os dias 04 e 14/01/2016, compreendendo o período de 03/2005 a 12/2015. Foram localizadas trinta e duas decisões, sendo que desse montante foram escolhidas e mapeadas onze. A escolha foi baseada no fato de os acórdãos terem disposto sobre decadência e multa aduaneira.

Nesse contexto, verificou-se que o entendimento de que as sanções administrativas e tributárias não se confundem tem sido referendado pelo CARF, destacando-se o acórdão n. 3202-00.248 proferido pela 2ª Turma, da 2ª Câmara, da 3ª Seção do CARF já em 2010, de relatoria do conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior⁹⁰⁶.

Naquela oportunidade ficou decidido que o direito a impor penalidade de natureza administrativa extingue-se em cinco anos contados a partir da data da ocorrência da infração correspondente, conforme disposto nos artigos 138 e 138 do Decreto nº 37/66.

906. No mesmo sentido: Acórdão n. 3202-001.475. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relatora Irene Souza da Trindade Torres Oliveira. Sessão de 24.02.2015; Acórdão n. 3202-001.588. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relator Thiago Moura de Albuquerque Alves. Sessão de 26.02.2015; Acórdão n. 3401.002.807. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relator Eloy Eros da Silva Nogueira. Sessão de 11.03.2014; Acórdão n. 3302-002.759. 3ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relatora Maria da Conceição Arnaldo Jacó. Sessão de 11.11.2014; Acórdão n. 3403-002.865. 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relator Rosalvo Trevisan. Sessão de 24.03.2014 (Também Acórdão n. 3403-002.782 do mesmo relator. 4ª Câmara. 3ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Sessão de 25.02.2104); Acórdão n. 3403-003.225. 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relator Alexandre Kern. Sessão de 16.09.2014; Acórdão n. 3201-001.311. 2ª Câmara. 1ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relator Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto. Sessão de 25.06.2013; Acórdão n. 3202-00.010. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relator José Luiz Novo Rossari. Sessão de 13.09.2009; Acórdão n. 3202-000.519. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Relator Gilberto de Castro Moreira Junior. Sessão de 27.06.2012 (Também Acórdão n. 3202-000.548 do mesmo relator. 2ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. 3ª Seção. Sessão de 21.09.2012).

Não aplicável, portanto, segundo a jurisprudência dominante do CARF, as normas previstas no Código Tributário Nacional para as multas aduaneiras de natureza administrativa, mas sim as disposições do Decreto-Lei n° 37/66.

O entendimento de que as sanções administrativas e tributárias não se confundem também tem sido referendado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao determinar a aplicação dos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1996, para sanções aduaneiro-tributárias ou aduaneiro-administrativas, que tratam do prazo para a autoridade competente impor as sanções cabíveis⁹⁰⁷.

De tal posicionamento emergem relevantes conclusões. À vista da imposição de sanção aduaneiro-administrativa, como é o caso da pena de perdimento da mercadoria, a contagem do prazo de decadência corre na forma do artigo 139 do Decreto-Lei n. 37/66, ou seja, 5 anos contados da data da infração.

Oportuno observar que o prazo previsto no Decreto-Lei n. 37/66 é idêntico àquele previsto no artigo 1º do Decreto-Lei n. 20.910, de 6 de janeiro de 1932, *verbis*:

Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Tal entendimento também se alinha com posicionamento contemporâneo dos precedentes do STJ que, uniformizando sua jurisprudência sobre as mais diversas cobranças de multas administrativas, tem reiteradamente afirmado que a Fazenda Pública goza do prazo prescricional de 5 (cinco) anos para cobrança de multa administrativa, como prevê o artigo 1º do Decreto n. 20.910/32⁹⁰⁸.

Relação de acórdãos selecionados:⁹⁰⁹

- Acórdão n. 3202-001.475, por unanimidade de votos, sessão de 24/02/2015;
- Acórdão n. 3202-001.588, por unanimidade de votos, sessão de 26/02/2015;
- Acórdão n. 3401-002.807, pelo voto de qualidade, sessão de 11/11/2014;
- Acórdão n. 3302-002.759, por maioria de votos, sessão de 11/11/2014;

907. STJ. Primeira Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. RESP n. 643.185/SC. DJ 29.03.2007.

908. A respeito do tema, veja-se o artigo 1º-A da Lei n. 9.873, de 23 de novembro de 1999, alterada pelo artigo 72 da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, ao dispor que: “Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor.”. Vejam-se ainda as conclusões firmadas no Parecer PGFN/CRJ n. 506/2010, no sentido de, a par da jurisprudência do STJ, aplicar-se o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no artigo 1º do Decreto n. 20.910/32 para a cobrança de diversas multas administrativas passíveis de inscrição e cobrança da dívida ativa.

909. Acessados em 05 de janeiro de 2016.

- Acórdão n. 3403-002.865; por unanimidade de votos, sessão de 26/03/2014;
- Acórdão n. 3403-002.782, por maioria de votos, sessão de 11/11/2014;
- Acórdão n. 3403-003.225, por maioria de votos, sessão de 16/09/2014;
- Acórdão n. 3201-001.311, por unanimidade de votos, sessão de 25/06/2013;
- Acórdão n. 3202-00.010, pelo voto de qualidade, sessão de 13/08/2009;
- Acórdão n. 3202-000.519, por maioria de votos, sessão de 27/06/2012;
- Acórdão n. 3202-000.548, por maioria de votos, sessão de 21/08/2012.

IPI

AUTORES

ANTONIO CARLOS ATULIM

FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ (COORDENADOR)

JÚLIO OLIVEIRA

RENATO SILVEIRA

RODRIGO MIRANDA

SUSY GOMES HOFFMANN

Introdução⁹¹⁰

O Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI – nome novo de imposto velho⁹¹¹- foi instituído no âmbito da Reforma do Sistema Tributário promovida com a promulgação da Emenda Constitucional n. 18 de 1º de dezembro de 1965, com características de imposto seletivo em função da essencialidade dos produtos e não-cumulativo, com determinação de abatimento, em cada operação, do montante cobrado nas anteriores.

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 que, com alterações posteriores, passou a denominar-se Código Tributário Nacional, nos termos do Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967, definiu os aspectos materiais da hipótese de incidência do IPI ao prever o fato gerador, a base de cálculo, o momento da incidência, além da definição dos contribuintes.

O IPI passou a ser regido pela regra de não-cumulatividade, conformada para evitar a superposição do imposto devido sobre o imposto anteriormente cobrado e foi amplamente utilizado como instrumento de incentivo fiscal às exportações, sendo instituído crédito-prêmio nos termos do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969 e, posteriormente, outorgado crédito presumido de IPI ao produtor exportador para ressarcimento de PIS e Cofins, com base na Medida Provisória n. 948, de 23 de março de 1995 e reedições da Medida Provisória n. 1.428-27, convertida na Lei n. 9.363, de 13 de dezembro de 1996.

Nesse contexto, também foi utilizado como instrumento de incentivo regional, com a criação de estímulos à produção na Zona Franca de Manaus, consoante disposições do Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967 e de incentivo setorial, como a concessão de isenção e manutenção de créditos a bens de informática e de automação industrial, nos termos da Lei n. 8.191, de 11 de junho de 1981.

O objetivo do nosso trabalho foi identificar decisões proferidas pelos Conselho de Contribuintes e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF sobre temas relevantes relacionados ao IPI, que tiveram grande repercussão ou que ainda repercutem na estrutura atual do imposto.

Apresentamos a seguir os temas propostos para a presente pesquisa:

- 1) Créditos básicos: Identificação de decisões relacionadas ao conceito de insumos, especialmente em vista (i) da necessidade de consumo imediato e integral para a caracterização de produtos intermediários e da natureza de ativo imobilizado e (ii) análise de decisões relacionadas ao direito ao crédito nas aquisições de insumos em operações amparadas por isenção, alíquota zero e produtos NT, com a identificação dos fundamentos das decisões e aplicação do entendimento do STF sobre a matéria;
- 2) Créditos outorgados: Identificação de decisões relacionadas (i) ao direito ao crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins incidentes na exportação, especialmente nas aquisições de pessoas físicas, cooperativas, produtos com alíquota zero e com anotação NT (nestes últimos casos, ressaltamos que a mudança do mesmo produto de NT para alíquota zero na TIPI implicou alteração do entendimento da 2ª

910. Flávio de Sá Munhoz.

911. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1995, p. 199.

Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais) e (ii) ao direito ao crédito-prêmio de IPI/ Biefex, em relação ao qual identifica-se a aplicação de entendimentos do STJ e do STF no âmbito administrativo e a adoção de decisões específicas para os casos de existência de termo de manutenção e garantia de incentivos fiscais vigente para a empresa;

3) Base de cálculo/ Valor tributável mínimo: Identificação de decisões relevantes sobre o tema, em caso de operações realizadas entre empresas interdependentes, identificando as diferentes razões para a manutenção ou cancelamento das exigências, especialmente sobre (i) fundamentos relacionados ao conceito de praça e mercado atacadista, (ii) critérios para apuração do valor tributável e (iii) limites do planejamento de atividades do contribuinte;

4) Classificação fiscal: Identificação de decisões relacionadas ao enquadramento de produtos na Tabela de Incidência do IPI, notadamente em questões relacionadas (i) à exigência e/ ou validade de laudos técnicos, (ii) aos efeitos de consultas formuladas à administração, em caráter individual ou coletivo e (iii) aos critérios para aplicação das Regras Gerais de Interpretação da TIPI, especialmente em questões envolvendo a definição da função essencial dos produtos e as características de produtos prontos e acabados, neste caso, relacionadas a operações realizadas com produtos desmontados/ CKD;

5) Aplicação de Multa em caso de observância de decisão de última instância administrativa, em face do disposto no art. 76 da Lei 4.502/64: Identificação de casos envolvendo a matéria relacionados ao IPI, com (i) a análise dos fundamentos adotados nas decisões para o afastamento ou para a manutenção da multa e (ii) a sua relação com a legislação atual do IPI e de outros tributos federais.

Apresentaremos individualmente em cada tópico, em razão diversidade dos temas, as conclusões próprias, quando cabíveis, e os critérios de pesquisa utilizados, com a indicação das palavras-chave, período pesquisado e acórdãos selecionados.

Observamos, em relação a todos os itens pesquisados, que a seleção dos casos não abrangeu todas as decisões de forma exaustiva e foi procedida com base em critérios de pertinência e de relevância dos temas e fundamentos das decisões, adotados de acordo com a avaliação dos autores.

1. Créditos Básicos: créditos de IPI em face do conceito de matérias primas e produtos intermediários e de insumos adquiridos em regime de isenção, alíquota zero e NT⁹¹²

1.1. Critérios para reconhecimento de créditos de IPI em face do conceito de matérias primas e produtos intermediários

O Imposto de Consumo, incidente sobre produtos industrializados, foi instituído pela Lei n. 4.502, em 30/11/1964⁹¹³, posteriormente denominado Imposto sobre Produtos

912. Autoria de Flávio de Sá Munhoz.

913. Com vigência a partir de 1º/01/1965.

Industrializados - IPI, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 18, de 1º/12/1965 e da instituição do Código Tributários Nacional- CTN⁹¹⁴.

O art. 49 do CTN determinou que o imposto seria “não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”.

E o art. 25 da Lei n. 4.502/64, na redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.136, de 1970 dispôs que “a importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer”.

O Regulamento do IPI de 1972, aprovado pelo Decreto n. 70.162, de 18/2/1972, no art. 32, definiu, para fins de crédito, matérias-primas e produtos intermediários como “aqueles que, embora não se integrando a novo produto, forem consumidos, imediata e integralmente, no processo de industrialização”.

O Regulamento do IPI de 1979, aprovado pelo Decreto n. 83.263, de 09/3/1979, no art. 66, inciso I eliminou as expressões “imediate e integralmente” para fins de direito a crédito na aquisição de matérias-primas e produtos intermediários e acrescentou a seguinte ressalva: “salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente”.

Nesse sentido, a orientação contida no Parecer Normativo CST n. 65/79, em seu item 10.2: “A expressão “consumidos”, sobretudo levando-se em conta que as restrições “imediate e integralmente”, constantes do dispositivo correspondente ao Regulamento anterior, foram omitidas, há de ser entendida em sentido amplo, abrangendo, exemplificativamente, o desgaste, o desgaste, o dano e a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que decorrentes de ação direta do insumo sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida.”

O Regulamento do IPI de 1982 e os que o sucederam, de 1998, de 2002 e também o atual, de 2010, aprovado pelo Decreto n. 7.212, mantiveram as disposições contidas no Regulamento de 1979.

Na pesquisa de acórdãos relativos ao tema utilizamos inicialmente a palavra-chave “IPI”, sendo encontrados, no período de 1965 a 1990, um total de 59 acórdãos, dos quais nenhum relacionado ao conceito de matérias-primas ou produtos intermediários, sendo identificados alguns casos em que a discussão travada versou sobre o direito à atualização monetária de créditos escriturados extemporaneamente.

Dentre os casos relativos à atualização monetária de créditos extemporâneos, destacamos o Acórdão n. 202-02.619, sessão de 05/7/1989, que, por sua vez, faz referência a outros 2 casos julgados, o Recurso n. 73.968, sessão de 23/2/1983 e o Acórdão n. 62.461, sessão de 25/4/1985, prevalecendo, nos 3 casos indicados decisão que impediu a correção monetária dos créditos extemporâneos, em razão de ausência de disposição legal que permitisse a referida correção (no caso julgado em 1983 a decisão foi unânime e nos casos julgados em 1985 e 1989, a decisão foi adotada por voto de qualidade). O voto vencido no Acórdão n. 202-02.619 proferido pelo

914. Aprovado pela Lei n. 5.172, de 25/10/1966, com vigência a partir de 1º/01/1967.

conselheiro relator Oscar Luis de Moraes admitia a atualização dos créditos sob o fundamento da analogia, considerando que a lei federal prevê atualização para débitos do contribuinte em atraso.

Para o período de 1990 a 2015 foram utilizadas as palavras-chave “IPI e crédito e básico e conceito e produto e intermediário”. Foram identificados 71 acórdãos, dos quais destacamos 11, julgados no período de 2005 a 2014, que representam a posição dominante da jurisprudência administrativa sobre o conceito de produtos intermediários para fins de crédito de IPI, nos seguintes termos:

No Acórdão n. 204-00.114, sessão de 17/5/2005, da relatoria do conselheiro Henrique Pinheiro Torres, foi negado por unanimidade de votos o crédito de IPI sobre gastos com energia elétrica e aquisições de máquinas e equipamentos integrantes do ativo permanente a fabricante de papéis higiênicos, toalhas de papel, guardanapos, fraldas descartáveis e absorventes, com base na orientação expressa no Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação- CST n. 65/79. No referido julgamento foi também negado o crédito sobre aquisições de aparas de papel, classificadas na Tabela do IPI – TIPI sob a anotação “NT”, conforme será destacado a seguir em tópico próprio.

O mesmo resultado foi observado no julgamento objeto do Acórdão n. 204-01.599, em que foi relator o conselheiro Flávio de Sá Munhoz, sendo negado o crédito relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado (máquinas, veículos, partes e peças para máquinas) e para uso e consumo (refeições e outros), sendo negado ainda o crédito decorrente da aquisição de insumos que, embora empregados diretamente na industrialização, foram tributados por alíquota zero, cujos fundamentos serão abordados a seguir. Foi adotado no referido julgamento, em relação à discussão relativa ao conceito de produto intermediário, o conceito do PN CST n. 65/79, sendo também negado o direito sobre aquisições de bens ativo permanente com base no art. 147, I do RIPI/98.

Também foi fundamentado no PN CST n. 65/79 o Acórdão n. 202-19556, relatado pelo conselheiro Antonio Zomer, em decisão unânime na sessão de 03/2/2009, em aquisições de óleo hidráulico para lubrificação de máquinas, que não mantém contato direto com os produtos em fabricação, sendo também adotada a orientação do item 13 do Parecer Normativo CST n. 181/74 e, em relação aos bens com prazo de vida útil superior a 1 ano, em torno de 28 a 40 meses (pinos de contato utilizados em forno, que se desgastam por ação direta da corrente elétrica), foi aplicada a vedação prevista no art. 164, I do RIPI/2002, considerada a natureza de ativo permanente de tais bens, com base nas disposições do art. 301, “caput” e §2º do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

No Acórdão n. 202-19.606, sessão de 05/2/2009, relator o conselheiro Antonio Zomer, foi afastado por decisão unânime o direito a crédito sobre aquisições de produtos que “interagem com os produtos em fabricação e sofrem desgaste durante o processo industrial” (correias de arraste, mangueiras, borrachas de silicone, lubrificadores, buchas, filtros de ar, fitas de selagem, esteiras, molas, fusíveis, rolamentos, tintas, entre outros), utilizados em processo de fabricação de bebidas, “pois o simples fato de estes elementos manterem contato físico com o produto fabricado e se desgastarem durante o processo industrial não é elemento suficiente para o exercício deste direito”, conforme transcrição de trecho do voto do relator.

Nesse caso acima foi ainda afastada a arguição de nulidade da decisão da Delegacia da Receita de Julgamento de Juiz de Fora – MG, que indeferiu pedido da recorrente de realização de perícia para comprovação do consumo dos produtos no processo produtivo, sob o fundamento de que a decisão sobre a necessidade de sua realização é prerrogativa do julgador, a teor do que dispõem os arts. 18 e 29 do Decreto n. 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal.

O Acórdão n. 3403-00.275, julgado na sessão de 18/3/2010, tratou de aquisições promovidas por empresa do ramo de construção civil, de materiais para a confecção de formas, utilizadas como moldes para pré-moldados e de materiais diversos (como cimento) utilizados em obra de edificação.

Em relação às aquisições de materiais para a confecção de moldes, a decisão afastou o crédito, com base nos fundamentos do conselheiro relator Ivan Allegretti, de que os moldes não são destinados à venda, mas ao uso do próprio executor. Para as aquisições de cimento utilizado para o assentamento das peças pré-moldadas a negativa ao crédito foi justificada pelo fato de a atividade se enquadrar no conceito de obra de construção civil, não inserida no campo de incidência do IPI. Foi, no entanto, reconhecido o crédito relativo a aquisições de barras de aço utilizadas na fabricação de produtos, independentemente da comprovação da sua integração no produto industrializado, em face da ausência de demonstração de irregularidade pela Fiscalização.

No julgamento do recurso que foi objeto do Acórdão n. 3302-01.610, sessão de 23/5/2012 foi decidido por unanimidade de votos que os “insumos adentrados no estabelecimento industrial ou equiparado com suspensão do IPI não geram direito a crédito”, conforme transcrição parcial da ementa do voto do conselheiro relator José Antonio Francisco. No caso específico, a entrada no estabelecimento da recorrente, empresa distribuidora de bebidas, foi procedida com a suspensão do IPI prevista pelo art. 41 do RIPI/98, sendo o imposto devido pelo engarrafador dos referidos produtos (art. 41, III do RIPI/98), razão suficiente para afastar o reconhecimento do crédito.

Mais recentemente, em sessão de 19/3/2013, por meio do Acórdão n. 3403-001.936, a 3ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento reconheceu parcialmente o direito ao crédito de IPI em aquisições de “Nitrogênio líquido”, diante da comprovação do consumo de tal produto no processo industrial da recorrente, nos termos de Laudo Técnico elaborado pelo Centro Tecnológico da Universidade de Santa Catarina, que concluiu tratar-se de “insumo consumido no processo de industrialização, em contato direto com a matéria-prima e de forma imediata e integral, sendo indispensável o seu emprego na sua atividade econômica”. O direito não foi reconhecido no tocante às aquisições de “Fio de corte” e “Óleo combustível tipo BFP-1 A”, em razão da falta de comprovação do adequado desgaste no processo de fabricação, nos termos do voto da conselheira relatora Raquel Motta Brandão Minatel, que acrescentou na conclusão do voto que não cabe ao julgador contestar ou deixar de acatar laudo técnico emitido por instituto de notória especialização.

No Acórdão n. 3102-001.860, sessão de 21/5/2013, a 2ª Turma da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, nos termos do voto da conselheira relatora Andréa Medrado Darzé, embora tratando de créditos previstos no contexto do art. 1º da Lei n. 9.363/96, enfrentou a questão relativa ao conceito de matéria prima e produto

intermediário, para negar o direito pleiteado em relação a “insumos genericamente considerados” (...) “que não se subsumem ao conceito de matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, na medida em que não se tratam de produtos que integram o produto novo, tampouco que são consumidos no processo de fabricação” (...) e, ainda, que “a prestação de serviços não pode ser incluída nestes conceitos” (...) “referido dispositivo não autoriza a inclusão da prestação de serviços de transportes ou telecomunicações”.

A mesma 2ª Turma da 1ª Câmara, na sessão de 22/5/2013 assentou entendimento no sentido do cabimento do crédito de IPI nas aquisições de “Brocas”, “Lixas” e “Pastilhas” por se enquadrarem no conceito de “Ferramentas Manuais Intermutáveis” a que alude o Item 10.3 do PN CST n. 65/79, nos termos do que foi reconhecido na Solução de Consulta SRRF/10ª RF n. 7/2004, conforme voto do conselheiro relator José Fernandes do Nascimento (Acórdão n. 3102-001.867).

Analisando situação relacionada ao consumo de diversos produtos utilizados no processo de fabricação de celulose, em que o julgamento anterior no âmbito do Conselho havia sido convertido em diligência para que a autoridade fiscal trouxesse aos autos esclarecimentos sobre as etapas do processo produtivo e que foi objeto de relatório circunstanciado produzido pela fiscalização, acompanhado de laudo técnico apresentado pela recorrente, o Acórdão n. 3402-002.122, relatado pelo conselheiro João Carlos Cassuli Junior, na sessão de 24/7/2013, reconheceu o direito ao crédito (art. 1º da Lei n. 9.363/96), nos termos do resultado da diligência e com base no laudo técnico produzido pela contribuinte, afastando apenas os produtos químicos utilizados no tratamento de água nas caldeiras, em razão da falta de contato direto com o produto em fabricação.

Por fim, no julgamento do recurso que foi objeto do Acórdão n. 3302-002.643, de 22/07/2014, da 2ª Turma da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que também analisou créditos de IPI em aquisições de produtos utilizados na fabricação da celulose, a decisão do CARF, adotada por maioria de votos, reportou-se aos termos do julgamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, nos autos de Recurso Representativo de Controvérsia no RESP 1.075.508/SC, em decisão assim ementada:

Ementa: Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/10/1999 a 31/12/1999 MATÉRIAS-PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CRÉDITO BÁSICO DE IPI. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA NO RESP 1.075.508/SC. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. As matérias-primas e produtos intermediários somente geram créditos de IPI se integrarem o produto fabricado ou se forem consumidos no processo de industrialização, consumo este equivalente ao desgaste, desbaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas decorrentes da ação direta exercida sobre o produto em fabricação, assim entendida, o contato físico direto com tal produto e desde que não estejam compreendidos entre bens do ativo permanente. A decisão proferida no Resp 1.075.508/SC, submetido à sistemática de que trata o artigo 543-C do CPC, acolhe a tese do contato físico e do desgaste direto em contraposição ao desgaste indireto, devendo ser observada nos julgamentos deste Conselho, de acordo com o artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n. 256, de 2009.

Observe-se que o relator designado para redigir o voto vencedor, o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède fez constar da ementa e do voto o seu entendimento no sentido

de que, a partir da decisão do STJ, seria necessário para o reconhecimento do direito ao crédito que o consumo do produto intermediário se verificasse em decorrência do contato direto com o produto em fabricação, entendimento do qual divergiu a conselheira relatora Fabíola Cassiano Keramidas, para quem o STJ decidiu no recurso representativo de controvérsia apenas que há necessidade de consumo, ainda que não em contato direto com o produto, conforme interpretou o voto do ministro Luiz Fux.

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito IPI/ Conceito de matéria prima e produtos intermediários)
202-02.619	INDÚSTRIA METALÚRGICA TISOTT LTDA.	05/jul/89	2ª Câmara/2º Conselho	Helvio Escovedo Barcellos (Presidente- F)	Impossibilidade correção monetária dos créditos extemporâneos
				Elio Rothe (F)	Impossibilidade correção monetária dos créditos extemporâneos
				Oscar Luis de Moraes (C)	Atualização do crédito
				Alde Santos Junior (C)	Atualização do crédito
				Helena Maria Pojo do Rego (C)	Atualização do crédito
				Sebastião Borges Taguary (C)	Atualização do crédito
				José Carlos de Almeida Lemos (F)	Impossibilidade correção monetária dos créditos extemporâneos
				Osvaldo Tancredo de Oliveira (F)	Impossibilidade correção monetária dos créditos extemporâneos
204-00.114	MILI S/A	17/mai/05	4ª Câmara/2º Conselho	Henrique Pinheiro Torres (Presidente Relator - F)	Nega o direito ao crédito

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito IPI/ Conceito de matéria prima e produtos intermediários)
				Jorge Freire (F)	Nega o direito ao crédito
				Flávio de Sá Munhoz (C)	Nega o direito ao crédito
				Nayra Bastos Manatta (F)	Nega o direito ao crédito
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Nega o direito ao crédito
				Júlio Cesar Alves Ramos (F)	Nega o direito ao crédito
				Sandra Barbon Lewis (C)	Nega o direito ao crédito
				Adriene Maria de Miranda (C)	Nega o direito ao crédito
204-01.599	TI BRASIL INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA.	28/jul/06	4ª Câmara/2º Conselho	Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Nega o direito ao crédito
				Flávio de Sá Munhoz (Relator - C)	Nega o direito ao crédito
				Jorge Freire (F)	Nega direito ao crédito
				Nayra Bastos Manatta (F)	Nega o direito ao crédito
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Nega o direito ao crédito
				Júlio Cesar Alves Ramos (F)	Nega o direito ao crédito
				Leonardo Siade Manzan (C)	Nega o direito ao crédito
				Adriene Maria de Miranda (C)	Nega o direito ao crédito

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito IPI/ Conceito de matéria prima e produtos intermediários)
202-19556	NOVELIS DO BRASIL LTDA.	03/fev/09	2ª Câmara/2º Conselho	Antônio Carlos Atulim (Presidente - F)	Nega o direito ao crédito
				Antônio Zomer (Relator - F)	Nega o direito ao crédito
				Gustavo Kelly Alencar (C)	Nega o direito ao crédito
				Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente - F)	Nega o direito ao crédito
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Nega o direito ao crédito
				Carlos Alberto Donassolo (Suplente - F)	Nega o direito ao crédito
				Domingos de Sá Filho (C)	Nega o direito ao crédito
				Maria Teresa Martínez López (C)	Nega o direito ao crédito
3403-00.275	SOTEF SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA E FUNDAÇÕES LTDA.	18/mar/10	3ª C/3ª S	Antônio Carlos Atulim (Presidente - F)	Admite o crédito (Barra de Aço) Nega o direito ao crédito (Confec. Moldes + cimento)
				Ivan Allegretti (Relator - C)	Admite o crédito (Barra de Aço) Nega o direito ao crédito (Confec. Moldes + cimento)
				Robson José Bayer (F)	Admite o crédito (Barra de Aço) Nega o direito ao crédito (Confec. Moldes + cimento)

					Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito IPI/ Conceito de matéria prima e produtos intermediários)	
				Domingos de Sá Filho (C)	Admite o crédito (Barra de Aço) Nega o direito ao crédito (Confec. Moldes + cimento)	
				Winderley Morais Pereira (F)	Admite o crédito (Barra de Aço) Nega o direito ao crédito (Confec. Moldes + cimento)	
				Marcos Tranchesi Ortiz (C)	Admite o crédito (Barra de Aço) Nega o direito ao crédito (Confec. Moldes + cimento)	
3302-001.610	DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS F ANTONIO CHIAMULERA LTDA.	23/mai/12	2ªTO/3ª C/3ª S	Walber José da Silva (Presidente - F)	Nega o direito ao crédito	
				José Antonio Francisco (Relator -F)	Nega o direito ao crédito	
				Fabíola Cassiano Keramidas (C)	Nega o direito ao crédito	
				Maria da Conceição Arnaldo Jacó (F)	Nega o direito ao crédito	
				Alexandre Gomes (C)	Nega o direito ao crédito	
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Nega o direito ao crédito	
3403-001.936	TERMOTECNICA LTDA.	19/mar/13	3ªTO/4ª C/3ª S	Antônio Carlos Atulim (Presidente - F)	Admite o crédito (Nitrogênio Líquido) Nega o direito ao crédito (Óleo BPF + fio de corte)	

					Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito IPI/ Conceito de matéria prima e produtos intermediários)	
				Raquel Motta Brandão Mintel (Relatora - C)	Admite o crédito (Nitrogênio Líquido) Nega o direito ao crédito (Óleo BPF + fio de corte)	
				Marcos Tranchesí Ortiz (C)	Admite o crédito (Nitrogênio Líquido + Óleo BPF) Nega o direito ao crédito (Fio de Corte)	
				Domingos de Sá Filho (C)	Admite o crédito (Nitrogênio Líquido + Fio de corte) Nega o direito ao crédito (Óleo BPF)	
				Robson José Bayer (F)	Admite o crédito (Nitrogênio Líquido) Nega o Direito ao crédito (Óleo BPF + fio de corte)	
				Rosaldo Trevisan (F)	Admite o crédito (Nitrogênio Líquido) Nega o direito ao crédito (Óleo BPF + fio de corte)	
3102-001.860	BASCITRUS AGRO INDUSTRIA S A	21/mai/13	2ªTO/1ª C/3ª S	Luiz Marcelo Guerra de Castro (Presidente - F)	Nega o direito ao crédito	
				Andréa Medrado Darzé (Relatora - C)	Nega o direito ao crédito	
				Nanci Gama (C)	Nega o direito ao crédito	
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Nega o direito ao crédito	

					Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito IPI/ Conceito de matéria prima e produtos intermediários)	
				Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho (C)	Nega o direito ao crédito	
				José Fernando do Nascimento (F)	Nega o direito ao crédito	
3102-001.867	SEIBT MAQUINAS PARA PLÁSTICOS LTDA.	22/mai/13	2ªTO/1ª C/3ª S	Luiz Marcelo Guerra de Castro (Presidente - F)	Admite o crédito	
				José Fernando do Nascimento (Relator - F)	Admite o crédito	
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Admite o crédito	
				Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho (C)	Admite o crédito	
				Andréa Medrado Darzé (C)	Admite o crédito	
				Nanci Gama (C)	Admite o crédito	
3402-002.122	ARACRUZ CELULOSE SA	24/jul/13	2ªTO/4ª C/3ª S	Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto - F)	Admite o crédito	
				João Carlos Cassuli Junior (Relator - C)	Admite o crédito	
				Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (C)	Admite o crédito	
				Winderley Moraes Pereira (Substituto - F)	Admite o crédito	
				Silvia de Brito Oliveira (F)	Admite o crédito	
				Fábia Regina Freitas	Admite o crédito	
				Leonardo Mussi da Silva (Suplente -C)	Impedido	
3302-002.643	ARACRUZ CELULOSE SA	22/jul/13	2º TO/3ªC/3ªS	Walber José da Silva (Presidente - F)	Nega o direito ao crédito	

					Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito IPI/ Conceito de matéria prima e produtos intermediários)	
				Fabiola Cassiano Keramidas (Relatora - C)	Admite o crédito (cozimento da celulose)	
				Paulo Guilherme Déroulède (Redator Designado - F)	Nega o direito ao crédito	
				Maria Conceição Arnaldo Jacó (F)	Nega o direito ao crédito	
				Alexandre Gomes (C)	Admite o crédito (cozimento da celulose)	
				Jonathan Barros Vita (C)	Nega o direito ao crédito	

1.2. Créditos decorrentes de aquisições de insumos em operações amparadas por isenção, alíquota zero e NT

Inicialmente, de rigor observar que não será objeto do presente a análise de decisões que tratam da hipótese de manutenção de créditos relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização de produtos saídos com isenção, alíquota zero e com anotação de não-tributados – NT, parcialmente admitidos com fundamento no art. 11 da Lei n. 9.779/99, nos termos das Súmulas CARF n. 16 e n. 20, a seguir reproduzidas:

“Súmula CARF n. 16: O direito ao aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos cuja saída seja com isenção ou alíquota zero, nos termos do art. 11 da Lei n. 9.779, de 1999, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos pelo estabelecimento do contribuinte a partir de 1º de janeiro de 1999.”

“Súmula CARF n. 20: Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.”

Abordaremos inicialmente as decisões que, com base na decisão plenária do Supremo Tribunal Federal – STF, objeto do Recurso Extraordinário n. 212.484⁹¹⁵, reconheceram

915. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF

o direito ao crédito de IPI nas aquisições contempladas por isenção, alíquota zero ou de produtos NT.

Em 26/10/1999, nos termos do Acórdão n. 202.11322, acolhido por unanimidade de votos, relatado pelo conselheiro Luiz Roberto Domingo, foi reconhecido o direito ao crédito de IPI relativo a aquisições de matérias-primas amparadas por isenção da Zona Franca de Manaus “como se tributadas fossem, face ao princípio da não-cumulatividade, conjugado com os princípios da essencialidade e seletividade”.

O Acórdão n. 201-73.479, da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, na sessão de 25/01/2000, também reconheceu o direito a crédito de IPI sobre insumos adquiridos da Zona Franca de Manaus em regime de isenção a empresa fabricante de refrigerantes estabelecida no Estado de São Paulo, sob o fundamento de que “as decisões que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto Constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n. 2.346, de 10.10.97”, nos termos do voto da conselheira relatora Luiza Helena Galante de Moraes, acolhido por unanimidade pela câmara de julgamento.

E, posteriormente, com base no voto do conselheiro designado Gilberto Cassuli, nos Acórdãos n. 201-75412, sessão de 16/10/2001 e n. 201-75659, sessão de 04/12/2001, estendeu o reconhecimento do direito para as aquisições de insumos tributados por alíquota zero, com base no entendimento segundo o qual “diante da possibilidade de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção, conforme precedente do STF (Re n. 212.484-2/RS), aplica-se o mesmo entendimento aos insumos tributados à alíquota zero”.

O Acórdão n. 201-77112, sessão de 12/8/2003, da 1ª Câmara, em que foi relatora a conselheira Adriana Gomes Rêgo Galvão, por maioria de votos, interpretou que a decisão do STF nos autos do RE 212.484 deveria ser aplicada restritivamente às aquisições amparadas por isenção, afastando o crédito em relação às aquisições de “operação anterior imune, não tributável ou sujeita à alíquota zero”, e aplicou a prescrição de 5 anos, “contados da aquisição dos insumos” com base no decreto n. 20.910/32.

A decisão consubstanciada no Acórdão n. 201-76912, sessão de 16/4/2003, relator o conselheiro José Roberto Vieira, por maioria de votos, aplicou a mesma interpretação restritiva da decisão do STF, para afastar o direito em relação “à operação anterior imune, não tributável ou sujeita à alíquota zero” e reconhecer o crédito na “operação anterior isenta” e acrescentou que, para fins de determinação do valor do crédito deveria ser aplicada a “alíquota a que estiver sujeito o insumo adquirido”, nos termos do voto do conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, designado para redigir o voto vencedor.

Na sessão de julgamento de 16/02/2004, nos termos do Acórdão n. 201-77461 foi aplicada a decisão do STF proferida nos autos do RE n. 212.484 para reconhecer o direito ao crédito em aquisições de insumos isentos, em face do disposto no Decreto n. 2.346/97, com base no voto do conselheiro relator Jorge Freire.

(art. 153, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. DJU de 27/11/1998.

O mesmo se deu após a instalação da 4ª Câmara do Segundo Conselho, no julgamento objeto do Acórdão n. 204-00095, sessão de 17/5/2005 que, ao analisar o direito a crédito de IPI em decorrência de pedido de ressarcimento de saldo credor formulado pelo contribuinte, aplicou o a decisão do STF, com a ressalva do entendimento pessoal da conselheira relatora Nayra Bastos Manatta, sendo reconhecido ainda o direito à atualização monetária dos créditos, a partir da data da expressa manifestação da autoridade fiscal contrária ao creditamento, nos termos do voto do conselheiro Jorge Freire, designado para redigir o voto vencedor relativamente a esta matéria.

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nas decisões objeto dos Acórdãos CSRF/02-02.154 e CSRF/02-02.364, sessões de julgamento de 23/01/2006 e 24/7/2006, ao apreciar recursos da Fazenda Nacional contra acórdãos não unânimes da 1ª Câmara do Segundo Conselho, reconheceu o direito a crédito de IPI em aquisições de sob o regime de isenção, vencidos nos 2 casos o conselheiro relator Antonio Bezerra Neto e o conselheiro Henrique Pinheiro Torres, sendo designados os conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martínez Lopez para redigirem os votos vencedores, os quais invocaram a aplicação da decisão plenária do STF nos autos do RE n. 212.484. Destaca-se do voto do conselheiro Francisco Maurício: “A esse respeito o Poder Judiciário já consolidou o entendimento sobre esta possibilidade de maneira tão sólida que não há como desvincular as decisões administrativas destas decisões judiciais como previsto no art. 1º do Decreto n. 2.346/97”. E, reportando-se à decisão do STF, nos termos do voto do ministro Nelson Jobim, assim aduziu a conselheira Maria Teresa: “O valor a ser creditado é exatamente igual ao imposto que teria sido pago se isenção não houvesse, ou seja, é o resultante da aplicação da alíquota prevista na TIPI sobre o valor da operação”.

Ao analisar caso em que foi controvertido o direito ao crédito de IPI em aquisições amparadas por produtos imunes (aparas de papel, com anotação NT na Tabela do IPI) a 1ª câmara do Segundo Conselho, em sessão de 25/01/2006, por voto de qualidade, negou o direito ao crédito, nos termos do voto do relator Walber José da Silva, que adotou como fundamento para negar provimento ao recurso do contribuinte o fato de os produtos adquiridos estarem excluídos do campo de incidência do IPI.

No Acórdão n. 204-01599, sessão de 28/7/2006, nos termos do voto do conselheiro relator Flávio de Sá Munhoz, em decisão unânime da 4ª Câmara do Segundo Conselho que, foi negado o direito ao crédito em aquisições de insumos tributados por alíquota zero, diante da “impossibilidade de aplicação de alíquota prevista para o produto final ou de alíquota média de produção, sob pena de subversão do princípio da seletividade”, ao fundamento de ser o IPI “imposto sobre produto e não sobre valor agregado”. O relator fundamentou a diferença dos institutos isenção e alíquota zero e observou que “no caso de aquisições isentas, o crédito do IPI deverá ser procedido com base na própria alíquota do insumo adquirido em regime de operação isenta”... “tornando efetiva a isenção daquela etapa”... “cujo direito deve ser reconhecido não em decorrência da aplicação do princípio da não-cumulatividade, mas para dar validade à isenção, de modo a impedir que se transforme em mero diferimento”.

No julgamento objeto do Acórdão n. 201-80773, de 23/11/2007, relatado pelo conselheiro Walber José da Silva, da 1ª Câmara, foi negado o direito ao crédito em relação a “insumos isentos, não tributados ou sujeitos a alíquota zero”, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas, Roberto Velloso

(suplente) e Gileno Gurjão Barreto, que reconheciam o crédito em relação aos insumos isentos.

Em 08/10/2008, no Acórdão n. 201-81472, a mesma 1ª Câmara, em composição parcialmente alterada, reportando-se aos termos dos julgamentos dos Recursos Extraordinários - RREE n. 353.657/PR, relator o ministro Marco Aurélio e n. 370.682, relator o ministro Ilmar Galvão, julgados pelo plenário do STF em 25/6/2007, com base no voto do conselheiro relator Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, negou o direito ao crédito em aquisições de insumos NT sob o fundamento de que, com as reportadas decisões do plenário do STF, o entendimento “firmou-se no sentido da impossibilidade de se conferir crédito tributário aos contribuintes adquirentes de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero”. O relator acrescentou em seu voto, com apoio no entendimento exposto na decisão da ministra Carmem Lúcia, nos autos do RE n. 499.678/PR, DJ de 20/9/2007, que “a Suprema Corte recentemente reconheceu definitivamente que o direito ao creditamento do IPI, na hipótese em que a aquisição de matérias-primas, insumos e produtos intermediários tenha sido beneficiada por regime jurídico de isenção tributária, denegando o crédito nas hipóteses de operações não-tributadas ou tributadas à alíquota zero”.

Em 29/4/2010, a 2ª Turma da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF, em decisão unânime, manteve o entendimento no sentido de negar o reconhecimento do crédito em relação a aquisições amparadas por alíquota zero e de produtos NT, com base na restrição manifestada pelo STF nos autos dos RREE n. 353.657 e n. 370.682, nos termos do voto do conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça no Acórdão n. 3402-00.565.

Em 13/6/2012, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, ao analisar a questão no Acórdão 9303-02.007, da relatoria do conselheiro Henrique Pinheiro Torres, negou o crédito em aquisições contempladas por isenção, cabendo destacar o seguinte trecho do voto: “Desta forma, a impossibilidade de utilização de créditos relativos a esses produtos adquiridos ao abrigo de isenção do imposto não implica, absolutamente, em afronta ou restrição ao princípio da não-cumulatividade ou a qualquer outro dispositivo constitucional.”

Mais recentemente, em 27/11/2013, a 2ª Turma da 4ª Câmara voltou a analisar a questão para, desta feita, também negar o direito em aquisições amparadas por isenção, sendo a decisão contrária fundamentada pelo conselheiro relator João Carlos Cassuli Junior, com base em mudança de entendimento do STF, conforme transcrição parcial do voto: “Porém, a verdade é que após um período em que vigorou o entendimento do Supremo Tribunal Federal concedendo o direito ao crédito presumido nas aquisições isentas (RE n. 212.484/RS), posteriormente estendido para as aquisições com alíquota zero (RE n. 350.446/PR) que posteriormente veio a ser revista (RE n. 370.682), finalmente, aquele entendimento inverteu-se para um posicionamento diametralmente oposto, passando a entender a Corte Constitucional no sentido de que nenhuma das aquisições desoneradas concederia o referido direito ao crédito presumido (RE n. 566.819/RS)”. (Acórdão n. 3402002.261)

No mesmo sentido, a decisão da 3ª Turma da 4ª Câmara, no Acórdão n. 3403-002.738, sessão de 30/01/2014, relatada pelo conselheiro Marcos Tranches Ortiz: “Por ocasião do julgamento do recurso extraordinário n. 566.819, em setembro de 2010, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal reformou a

orientação anteriormente adotada quanto à aquisição de insumos isentos de IPI, no sentido de que o direito de crédito nesta e em qualquer outra hipótese de desoneração não pode ser reivindicado com base no princípio constitucional da não cumulatividade”. (transcrição parcial da ementa)

Analisando situação específica relacionada a créditos decorrentes de aquisições de insumos sob o regime de isenção da Zona Franca de Manaus, em face da ressalva contida no RE n. 566.819 do STF e da repercussão geral a que foi submetida a matéria nos autos do RE 592.891, a decisão do Acórdão n. 3403-003.242, de 16/9/2014, em que foi relator o conselheiro Ivan Allegretti, conclui pela impossibilidade de crédito sob o fundamento de “não haver decisão em contrário no RE 592.891”.

E, no mesmo sentido, nova decisão da 3ª Turma da CSRF, sessão de 24/3/2015, envolvendo creditamento postulado por empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, cujo direito foi negado por maioria de votos, nos termos do voto do conselheiro designado Henrique Pinheiro Torres, conforme ementa da decisão:

“IPI AQUISIÇÕES DE MATÉRIAS-PRIMAS ISENTAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O sistema de compensação de débitos e créditos do IPI é decorrente do princípio constitucional da não-cumulatividade. Tratando-se de instituto de direito público, deve o seu exercício dar-se nos estritos ditames da lei. Não há direito a crédito referente à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagens isentos.”

As decisões sobre o presente tema, por envolverem matéria constitucional, variaram de acordo com a interpretação dos conselheiros sobre a extensão, o alcance e a aplicação das decisões do Supremo Tribunal Federal.

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado (isenção, alíquota zero e NT)
201-72947	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A	07/jul/99	1ª Câmara/ 2º Conselho	Luiza Helena Galante de Moraes (Presidente e Relatora - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Ana Neyle Olímpio Holanda (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Jorge Freire (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Valdemar Ludvig (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Serafim Fernandes Corrêa (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito

					(isenção)
				Geber Moreira (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Ausente Justificadamente
202-11612	REFRESCOS BANDEIRANT ES INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA.	26/out/99	2ª Câmara/2º Conselho	Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Luiz Roberto Domingo (Relator - C)	Direito ao crédito (isenção)
				Antonio Carlos Bueno Ribeiro (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Ricardo Leite Rodrigues (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Helvio Escovedo Barcellos (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Maria Teresa Martínez López (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Tarásio Campelo Borges (F)	Direito ao crédito (isenção)
202-11328	SPAL INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A	07/jul/99	2ª Câmara/2º Conselho	Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Antonio Carlos Bueno Ribeiro (Relator - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Oswaldo Tancredo de Oliveira (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Antonio Zomer (Suplente - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Maria Teresa Martínez López (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Ricardo Leite Rodrigues (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Luiz Roberto Domingo (C)	Direito ao crédito

					(isenção)
				Helvio Escovedo Barcellos (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Tarásio Campelo Borges (F)	Ausente justificadamente
202- 11508	SPAIPA S/A INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS	14/set/99	2ª Câmara/2º Conselho	Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Antonio Carlos Bueno (Relator - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Tarásio Campelo Borges (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Luiz Roberto Domingo (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Oswaldo Tancredo de Oliveira (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Helvio Escovedo Barcellos (F)	Direito ao crédito (isenção_
				Maria Teresa Martínez López (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Ricardo Leite Rodrigues (C)	Direito ao crédito (isenção)
201- 73.479	REFRIGERANT ES DE CAMPINAS SA	25/jan/00	1ª Câmara/ 2º Conselho	Luiza Helena Galante de Moraes (Presidente e Relatora - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Serafim Fernandes Corrêa (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Geber Moreira (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Ana Neyle Olímpio Holanda (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Jorge Freire (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Valdemar Ludivig (C)	Ausente justificadamente

				Roberto Velloso (Suplente - C)	Direito ao crédito (isenção)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (isenção)
201-75412	ER EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS DE ALTA TENSÃO LTDA.	16/out/01	1ª Câmara/ 2º Conselho	Jorge Freire (Presidente -F)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Gilberto Cassuli (Redator Designado - C)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				Luiza Helena Galante de Moraes (F)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				José Roberto Vieira (F)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				Antonio Mário de Abreu Pinto (C)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				Serafim Fernandes Corrêa (Relator - F)	Nega o direito ao crédito (alíquota zero)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Nega o direito ao crédito (alíquota zero)
201-75659	CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.	04/dez/01	1ª Câmara/ 2º Conselho	Jorge Freire (Presidente - F)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Gilberto Cassuli (Redator Designado -C)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				Luiza Helena Galante de Moraes (F)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				Antonio Mário de Abreu Pinto (C)	Direito ao crédito (alíquota zero)
				José Roberto Vieira (F)	Direito ao crédito

					(alíquota zero)
				Serafim Fernandes Corrêa (Relator - F)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Nega o crédito (alíquota zero)
201-76902	INDUSTRIA DE MOVEIS FELIPE LTDA.	15/abr/03	1ª Câmara/ 2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Serafim Fernandes Corrêa (Redator Designado - F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Jorge Freire (F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				José Vireira (Relator - F)	Direito ao crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Antonio Mario de Abreu Pinto (C)	Direito ao crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
201-77112	BEBIDAS VENCEDORAS IND. E COM. LTDA.	12/ago/03	1ª Câmara/ 2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)

				Serafim Fernandes Corrêa (Redator Designado - F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Jorge Freire (F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Hélio José Bernz (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Adriana Gomes Rêgo Galvão (Relatora - F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Antônio Mario de Abreu Pinto (C)	Direito ao crédito (isenção e alíquota zero) Nega o crédito (imune e NT)
201- 76912	MOVEIS NOVO HORIZONTE LTDA.	16/abr/03	1ª Câmara/ 2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Serafim Fernandes Corrêa (Redator Designado- F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)

				José Freire (F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Roberto Velloso (Suplente - C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, imune e NT)
				José Roberto Vieira (Relator - F)	Direito ao crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Antonio Mario de Abreu Pinto (C)	Direito ao crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
201-77461	J.E. MOVEIS LTDA.	16/fev/04	1ª Câmara/ 2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero)
				Jorge Freire (Relator - F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero)
				Serafim Fernandes Corrêa (F)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero)

				Gustavo Vieira de Melo Monteiro (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero)
				Antonio Mario de Abreu Pinto (C)	Direito ao crédito (isenção e alíquota zero)
				Adriana Gomes Rêgo Galvão (F)	Nega o crédito (isenção e alíquota zero)
204-00095	CINAP COM IND NORDEST ART PAPEL AS	17/mai/05	4ª Câmara/2º Conselho	Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Nega o crédito (isenção)
				Jorge Freire (Redator Designado - F)	Direito ao crédito (isenção e atualização monetária)
				Sandra Barbon Lewis (C)	Direito ao crédito (isenção e atualização monetária)
				Nayra Bastos Manatta (Relatora - F)	Nega o crédito (isenção)
				Júlio César Alves Ramos (F)	Nega o crédito (isenção)
				Flávio de Sá Munhoz (C)	Direito ao crédito (isenção e atualização monetária)
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Direito ao crédito (isenção e atualização monetária)
				Adriene Maria Miranda (C)	Direito ao crédito (isenção e atualização monetária)
CSRF n. 02-	JOSANDRO MOVEIS	23/jan/06	2ª T CSRF	Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Direito ao crédito

02.154	LTDA.				(isenção)
				Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva (Redator Designado - C)	Direito ao crédito (isenção)
				Josefa Maria Coelho Marques (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Antonio Carlos Atulim (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Dalton Cesar Cordeiro Miranda (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Adriene Maria de Miranda (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Mário Junqueira Franco Júnior (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Antônio Bezerra Neto (Relator - F)	Nega o crédito (isenção)
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Nega o crédito (isenção)
CSRF n. 02- 02.211	KARMOVEIS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.	23/jan/06	2ª T CSRF	Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Direito ao crédito (isenção)
				Adriene Maria de Miranda (Redatora Designada - C)	Direito ao crédito (isenção)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Antonio Carlos Atulim (F)	Direito ao crédito (isenção)
				Dalton Cesar Cordeiro Miranda (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Antonio Bezerra Neto (F)	Direito ao crédito (isenção)

				Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Mário Junqueira Franco Júnior (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Nega o crédito (isenção)
				Josefa Maria Coelho Marques (F)	Nega o crédito (isenção)
201-79004	CARTONIFICIO VALINHOS S/A	25/jan/06	1ª Câmara/2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Nega o crédito (NT)
				Walber José da Silva (Relator - F)	Nega o crédito (NT)
				Maurício Taveira e Silva (F)	Nega o crédito (NT)
				José Antonio Francisco (F)	Nega crédito (NT)
				Antonio Mario de Abreu Pinto (C)	Direito ao crédito (NT)
				Sérgio Gomes Velloso (C)	Direito ao crédito (NT)
				Gustavo Vieira de Melo Monteiro (C)	Direito ao crédito (NT)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Direito ao crédito (NT)
204-01599	TI BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.	28/jul/06	4ª Câmara/2º Conselho	Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Flávio de Sá Munhoz (Relator - C)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Jorge Freire (F)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Nayra Bastos Manattan (F)	Nega o crédito (alíquota zero)

				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Júlio César Alves Ramos (F)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Leonardo Siade Manzan (C)	Nega o crédito (alíquota zero)
				Adriene Maria de Miranda (C)	Nega o crédito (alíquota zero)
202-17934	HITACHI AR CONDICIONA DO DO BRASIL LTDA.	26/abr/07	2ª Câmara/2º Conselho	Antonio Calor Atulim (Presidente e Relator - F)	Nega o crédito (isenção)
				Maria Cristina Roza da Costa (F)	Nega o crédito (isenção)
				Nadja Rodrigues Romero (F)	Nega o crédito (isenção)
				Claudia Alves Lopes Bernadino (C)	Nega o crédito (isenção)
				Antonio Zomer (Suplente - F)	Nega o crédito (isenção)
				Gustavo Kelly Alencar (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Maria Teresa Martínez López (C)	Direito ao crédito (isenção)
201-80773	RECRUSUL S/A	23/nov/07	1ª Câmara/2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, NT)
				Walber José da Silva (Relator - F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, NT)
				Maurício Taveira e Silva (F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, NT)

				José Antonio Francisco (F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, NT)
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, NT)
				Roberto Velloso (Suplente - C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, NT)
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Direito ao crédito (isenção) Nega o crédito (alíquota zero, NT)
				Antônio Ricardo Accioly Campos (C)	Ausente
201-81472	COMPANHIA INDUSTRIAL FLUMINENSE	08/out/08	1ª Câmara/ 2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator - C)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Walber José da Silva (F)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Maurício Taveira e Silva (F)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				José Antonio Francisco (F)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Carlos Henrique Martins de Lima (Suplente - C)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
3402-00.565	INDUSTRIAS MARRUCCI LTDA.	29/abr/10	2ªTO/4ª C/3ª S	Nayra Bastos Manatta (Presidente - F)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator - C)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)

				Júlio César Alves Ramos (F)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Ali Zraik Júnior (C)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Silvia de Brito Oliveira (F)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
				Leonardo Siade Manzan (C)	Nega o crédito (alíquota zero e NT)
9303-002.007	ENGARRAFAMENTO COROA LTDA.	13/jun/12	3ª T/CSRF	Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto - F)	Nega o crédito (isenção)
				Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Nega o crédito (isenção)
				Nanci Gama (C)	Nega o crédito (isenção)
				Júlio César Alves Ramos (F)	Nega o crédito (isenção)
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Nega o crédito (isenção)
				Rodrigo da Costa Pôssas (F)	Nega o crédito (isenção)
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque (C)	Nega o crédito (isenção)
				Marco Aurélio Pereira Valadão (F)	Nega o crédito (isenção)
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Nega o crédito (isenção)
				Maria Teresa Martínez López (C)	Nega o crédito (isenção)
3402-002.261	PLATINUM LTDA.	23/nov/13	2ªTO/4ª C/3ª S	Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto - F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				João Carlos Cassuli Junior (Relator)	Nega o crédito (isenção, alíquota

					zero, imune e NT)
				Adriana Oliveira Ribeiro (Suplente - C)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Silvia de Brito Oliveira (F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Winderley Moraes Pereira (Substituto - F)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Nega o crédito (isenção, alíquota zero, imune e NT)
				Fernando Luiz Da Gama Lobo D'êça.	Ausente
3403-002.738	ALPARGATAS S.A.	30/jan/14	3ªTO/4ªC/ 3ªSEJUL	Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	Nega o crédito (isenção)
				Marcos Tranchesi Ortiz (Relator - C)	Nega o crédito (isenção)
				Alexandre Kern (F)	Nega o crédito (isenção)
				Domingos de Sá Filho (C)	Nega o crédito (isenção)
				Ivan Allegretti (C)	Nega o crédito (isenção)
				Rosaldo Trevisan (F)	Nega o crédito (isenção)
3403-003.050	SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZONIA LTDA.	22/jul/14	3ªTO/4ªC/ 3ªS	Antonio Carlos Atulim (Presidente -F)	Nega o crédito (isenção)
				Luiz Rogério Sawaya Batista (Relator - C)	Nega o crédito (isenção)
				Rosaldo Trevisan (F)	Nega o crédito (isenção)
				Alexandre Kern (F)	Nega o crédito

					(isenção)
				Ivan Allegretti (C)	Nega o crédito (isenção)
				Heder Massaaki Kanamaru (C)	Nega o crédito (isenção)
3403-003.242	LORENPET INDUSTRIA E COMERCIO DE PLÁSTICOS LTDA.	16/abr/14	3ªTO/4ªC/3ªC	Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	Nega o crédito (isenção)
				Ivan Allegretti (Relator - C)	Nega o crédito (isenção)
				Alexandre Kern (F)	Nega o crédito (isenção)
				Domingos de Sá Filho (C)	Nega o crédito (isenção)
				Rosaldo Trevisan (F)	Nega o crédito (isenção)
				Luiz Rogério Sawaya Batista (C)	Nega o crédito (isenção)
3301-002.552	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV	29/jan/15	1ªTO/3ªC/3ªS	Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente - F)	Nega o crédito (isenção)
				Andrada Márcio Canudo Natal (Relator - F)	Nega o crédito (isenção)
				Maria Teresa Martínez López (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Luiz Augusto do Couto Chagas (F)	Nega o crédito (isenção)
				Mônica Eisa de Lima (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Fábia Regina Freitas (C)	Direito ao crédito (isenção)
9303-003.293	SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZONIA	24/mar/15	3ª T/CSRF	Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente - F)	Nega o crédito (isenção)
				Maria Teresa Martinez López	Direito ao crédito

	LTDA.			(Relatora - C)	(isenção)
				Henrique Pinheiro Torres (Redator Designado - F)	Nega o crédito (isenção)
				Ivan Allegretti (C)	Nega o crédito (isenção)
				Júlio César Alves Ramos (F)	Nega o crédito (isenção)
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Rodrigo Costa Pôssas (F)	Nega o crédito (isenção)
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque (C)	Direito ao crédito (isenção)
				Joel Miyazaki (F)	Nega o crédito (isenção)
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Nega o crédito (isenção)

A pesquisa dos acórdãos compreendeu o período de 01/1999 a 03/2015, e foram utilizadas as seguintes palavras-chave:

“IPI e crédito e aquisições isentas”, identificados 44 acórdãos;

“IPI e crédito e operação anterior isenta”, identificados 22 acórdãos;

“IPI e crédito e aquisições e alíquota zero”, identificados 638 acórdãos; e

“IPI e crédito e aquisições e produtos NT”, identificados 2.418 acórdãos, sendo destes, expressiva quantidade composta por decisões relacionadas à matéria relacionada à Súmula CARF n. 20, reportada no tópico inicial deste capítulo.

2. Créditos outorgados: crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins e crédito-prêmio de IPI⁹¹⁶

2.1. Crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins incidentes na exportação: aquisições de pessoas físicas, cooperativas, produtos com alíquota zero e com anotação NT

Vários dos julgados na Terceira Seção do CARF, bem como no antigo Segundo Conselho de Contribuintes, trataram dos créditos outorgados de IPI, que se

916. Autoria de Rodrigo Cardozo Miranda.

diferenciam dos chamados créditos básicos porque não decorrem da sistemática básica da não-cumulatividade do IPI, mas sim de legislações específicas que estabeleceram créditos incentivados, notadamente na exportação.

Destacam-se, nesse contexto, (i) o direito ao crédito presumido de IPI para ressarcimento de PIS e Cofins incidentes na exportação, especialmente nas aquisições de pessoas físicas, cooperativas, produtos com alíquota zero e NT (não tributável); e (ii) o direito ao crédito-prêmio de IPI, em especial face ao programa Befiex.

No tocante ao crédito presumido de IPI para ressarcimento do PIS e Cofins incidentes na exportação, ele foi instituído pela Medida Provisória nº 948, de 23.03.95, convertida na Lei nº 9.363/96⁹¹⁷, com a finalidade de estimular o crescimento das exportações do país, desonerando os produtos exportados dos tributos internos incidentes sobre suas matérias-primas, visando permitir maior competitividade destes no mercado externo. Cuida-se, portanto, de norma de natureza incentivadora, em que a pessoa tributante renuncia à parcela de sua arrecadação tributária em favor de contribuintes que a ordem jurídica considera conveniente estimular.

Na pesquisa realizada entre 11 e 21 de janeiro de 2016, considerando os acórdãos publicados entre janeiro de 1988 e dezembro de 2015, foram utilizadas as palavras-chave “IPI e pessoas e físicas e cooperativas”, o que resultou em 821 acórdãos.

Dessa pesquisa verificou-se que, no tocante às aquisições de pessoas físicas e cooperativas e o deferimento do crédito presumido de IPI, a jurisprudência foi oscilante, notadamente a do antigo Segundo Conselho de Contribuintes.

Em vários julgados se entendeu que a lei, ao determinar a forma de apuração do incentivo, excluiu da base de cálculo aquelas aquisições que não sofreram incidência do PIS e da COFINS, o que significou a não inclusão de insumos adquiridos de pessoas físicas e cooperativas (v.g. Acórdãos 202-12306, 202-12304, 202-12303 e 202-121305).

Em outros precedentes, ao contrário, entendeu-se que a base de cálculo do crédito presumido é determinada mediante a aplicação, sobre o valor total de aquisições, do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador (art. 2º da Lei n. 9.363/96), incluindo-se as aquisições de pessoas físicas e cooperativas. Com isso, seriam ilegais, inclusive, restrições previstas em normas regulamentares, notadamente as Instruções Normativas ns. 23/97 e 103/97 (v.g., CSRF/02-01.166, CSRF/02-01.250, CSRF/02-01.251, CSRF/02-01.248).

Curiosamente, os julgados contrários aos contribuintes prevaleciam nas câmaras ordinárias, enquanto que na Câmara Superior de Recursos Fiscais os precedentes eram favoráveis.

Todavia, a partir do advento do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, na redação dada pela Portaria MF n. 586, de 21/12/2010, e em razão da observância obrigatória pelos Conselheiros das decisões proferidas na sistemática de recurso repetitivo pelo

917. Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as [Leis Complementares nº 7](#), de 7 de setembro de 1970, [8, de 3 de dezembro de 1970](#), e [70, de 30 de dezembro de 1991](#), incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.

Superior Tribunal de Justiça e de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência acabou se consolidando em favor dos contribuintes (v.g. Acórdãos 9303-001.397, 9303-001.378, 9303-001.404 e 9303-001.409).

E isso porque no Superior Tribunal de Justiça, através do acórdão proferido no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.088.292/RS, aquela Corte Superior decidiu, em síntese, que o crédito presumido de IPI instituído pela Lei n. 9.363/96 não poderia ter sua aplicação restringida por força da Instrução Normativa SRF n. 23/97, ato normativo secundário, que não pode inovar no ordenamento jurídico, subordinando-se aos limites legais.

Com isso, conforme já mencionado, a jurisprudência do CARF se consolidou no sentido de admitir o crédito presumido de IPI nas aquisições de pessoas físicas e cooperativas.

Por outro lado, no tocante aos produtos NT, foi realizada pesquisa com as palavras-chave “crédito e presumido e nt e tipi”, o que resultou em 225 acórdãos.

Dentre esses julgados destaca-se que os proferidos de 1999 a 2004 foram predominantemente favoráveis aos contribuintes, prevalecendo o entendimento de que o artigo 1º da Lei n. 9.363/96, ao assentar que o benefício do crédito presumido está expressamente direcionado à empresa produtora e exportadora de “mercadorias” nacionais, foi abrangente, não se restringindo aos produtos industrializados. Daí porque autorizado os créditos para produtores de produtos NT, haja vista que eles, ainda que não industrializados, são mercadorias (Acórdãos 201-72.754, 201-74.480 e 202-15.017).

A partir de 2004, contudo, passa-se a verificar a prolação de acórdãos contrários aos contribuintes (Acórdãos 203-09.742, 202-16.136, 202-18.558), o que denota uma inflexão no posicionamento dos colegiados. O entendimento que passa a prevalecer, em síntese, é de que, embora a finalidade do crédito presumido tenha sido estimular as exportações, desonerando-as da incidência do PIS e da COFINS, não se afigura possível a inclusão de toda e qualquer exportação, mas apenas as exportações de produtos “industrializados”. E isso porque a Lei n. 9.363/96, ao estabelecer que a desoneração devia se dar por meio de crédito presumido de IPI e adotar como parâmetro as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem utilizados no “processo produtivo” – que, por força da própria legislação do IPI, só pode ser entendido como “industrialização” – teria determinado que somente as exportações de produtos industrializados é que devem ser consideradas no cômputo do benefício. Tal entendimento, aliás, iria ao encontro da própria ideia que permeou o advento da legislação, que teria sido o de alavancar a exportação de produtos elaborados.

Esse posicionamento é reforçado, ainda, porque as empresas que exportam mercadorias não sujeitas ao IPI, de acordo com a legislação tributária, mais especificamente com o artigo 3º da Lei n. 4.502/64⁹¹⁸, não podem ser considerados “produtores” e, com isso, não poderiam fazer uso do benefício previsto no artigo 1º da Lei n. 9.363/96.

918. Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Interessante destacar, também, que como em boa parte dos casos se tratou da exportação de frangos, alguns precedentes chegam a mencionar que o objetivo com o benefício sempre foi atingir os produtos industrializados, e o legislador, quando pretendeu tratar de forma diferente, previu expressamente tal possibilidade. Nesse sentido, é mencionada a Medida Provisória n. 1.508-16, que incluiu no campo de incidência do IPI os galináceos abatidos, cortados e embalados, que passaram de NT para alíquota zero. Tal mudança teria surgido exatamente para atender aos anseios dos criadores e exportadores de frangos, que não tinham direito ao crédito quando tais produtos eram NT e passaram a usufruir do benefício com a mudança para alíquota zero.

Os julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto aos produtos NT, da mesma forma, também foram inicialmente favoráveis aos contribuintes (Acórdãos CSRF/02.01.852). Esse entendimento prevaleceu, também, em determinadas composições do colegiado, ainda que em decisões mais recentes (9303-00.307, 9303-001.549, 9303-01.438 e 9303-01.402).

O que se verifica, no entanto, é que o entendimento que prevaleceu na Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto a essa matéria foi o já exposto acima, de que somente os “produtores” e os produtos “industrializados” foram contemplados no benefício e, portanto, os produtos NT, por não serem industrializados, não dariam azo ao crédito presumido (Acórdãos CSRF/02-02.878, 9303-01.806, 9303-002.251 e 9303-003.337).

É de se destacar, todavia, ainda quanto ao crédito presumido e produtos NT, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu em alguns precedentes que, mesmo com a notação NT, se tiver restado comprovado nos autos um processo de industrialização, faz-se jus ao benefício. Ou seja, dependendo do conjunto fático-probatório dos autos, ainda que o produto seja classificado na TIPI como NT, o crédito presumido pode ser reconhecido ou não dependendo de ter sido efetivamente industrializado (Acórdãos 9303-00.551, 9303.002.330 e 9303-002.813).

Por último, com relação ao crédito presumido, e a título de registro, importante destacar também a Súmula 19 do CARF: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei n. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário” (Acórdãos paradigmas: 203-07401, de 20/06/2001; 202-14769, de 14/05/2003; 202-14887, de 11/06/2003; 202-15056, de 09/09/2003; e 202-16395, de 14/06/2005).

				Posicionamento da Câmara/Turma	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Inclusão na base de cálculo de aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas	Inclusão na base de cálculo de aquisições de produtos com alíquota zero e NT
202-12306	BERTOL SA IND. COM E EXP.	06/jul/00	2ª Câmara/ 2º Conselho	Desfavorável	N/A
202-12304	BERTOL SA IND. COM E EXP.	06/jul/00	2ª Câmara/ 2º Conselho	Desfavorável	N/A
202-12303	BERTOL SA IND. COM E EXP.	06/jul/00	2ª Câmara/ 2º Conselho	Desfavorável	N/A
202-12305	BERTOL SA IND. COM E EXP.	06/jul/00	2ª Câmara/ 2º Conselho	Desfavorável	N/A
CSRF/02-01.166	OLVEPAR ÓLEOS VEGETAIS PARANÁ S/A IND E COM	24/abr/06	2ª T CSRF	Favorável	N/A
CSRF/02-01.250	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA TRÊS FRONTEIRAS LTDA.	26/jan/03	2ª T CSRF	Favorável	N/A
CSRF/02-01.251	CARGILL CACAU LTDA.	27/jan/03	2ª T CSRF	Favorável	N/A
CSRF/02-01.248	CARGIL AGRÍCOLA S/A	27/jan/03	2ª T CSRF	Favorável	N/A
9303-001.397	CARAMURU ALIMENTOS LTDA.	04/abr/11	3ª T CSRF	Favorável	N/A
9303-001.378	CARAMURU ALIMENTOS LTDA.	04/abr/11	3ª T CSRF	Favorável	N/A
9303-001.404	CARAMURU ALIMENTOS LTDA.	04/abr/11	3ª T CSRF	Favorável	N/A
9303-001.409	VANCOUROS COMÉRCIO DE COUROS LTDA.	04/abr/11	3ª T CSRF	Favorável	N/A
201-72.754	FRIGOBAR -COMPANHIA BRASILEIRA DE FRIGORÍFICOS	18/mai/98	1ª Câmara/ 2º Conselho	Favorável	Favorável NT

				Posicionamento da Câmara/Turma	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Inclusão na base de cálculo de aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas	Inclusão na base de cálculo de aquisições de produtos com alíquota zero e NT
201-74.480	ODEBRECHT - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CAFÉ LTDA.	18/abr/01	1ª Câmara/2º Conselho	N/A	Favorável NT
202-15.017	COMPANHIA MINUANO DE ALIMENTOS	13/ago/03	2ª Câmara/2º Conselho	Favorável	Favorável NT
203-09.742	CEVAL ALIMENTOS S/A (atual BUNGE ALIMENTOS S/A)	14/set/04	3ª Câmara/2º Conselho	Desfavorável	Desfavorável NT
202-16.136	COMPANHIA MINEIRA DE METAIS	28/jan/05	2ª Câmara/ 2º Conselho	N/A	Desfavorável NT
202-18.558	POMIFRAI FRUTICULTURA S/A	23/nov/07	2ª Câmara/ 2º Conselho	N/A	Desfavorável NT
CSRF/02.01.852	SANDRO AGRO PASTORIL LTDA.	11/abr/05	2ª T CSRF	N/A	Favorável NT
9303-00.307	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A	23/out/09	3ª T CSRF	N/A	Favorável NT
9303-001.549	MINERAÇÕES BRASILEIRAS REUNIDAS S/A MBR	05/jul/11	3ª T CSRF	N/A	Favorável NT
9303-01.438	FRIZON & FRONZA LTDA.	30/mai/11	3ª T CSRF	N/A	Favorável NT
9303-01.402	BRACOL HOLDING LTDA.	04/abr/11	3ª T CSRF	N/A	Favorável NT
CSRF/02-02.878	COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE LTDA.	28/jan/08	2ª T CSRF	Favorável	Desfavorável NT
9303-01.806	POMIFRAI FRUTICULTURA S/A	31/jan/12	3ª T CSRF	Favorável	Desfavorável NT
9303-002.251	MINERAÇÃO CURIMBABA LTDA.	08/mai/13	3ª T CSRF	N/A	Desfavorável NT
9303-003.337	EXPORTADORA E	10/dez/1	3ª T CSRF	N/A	Desfavorável

				Posicionamento da Câmara/Turma	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Inclusão na base de cálculo de aquisições de Pessoas Físicas e Cooperativas	Inclusão na base de cálculo de aquisições de produtos com alíquota zero e NT
	IMPORTADORA MARUBENI COLORADO LTDA.	5			NT
9303-00.551	ABC INDÚSTRIA DE COMÉRCIO S/A - ABC INCO	01/fev/10	3ª T CSRF	Favorável	Favorável NT (industrializados)
9303-002.330	IMERYS RIO CAMPIM CAULIM S/A	20/jun/13	3ª T CSRF	N/A	Favorável NT (industrializados)
9303-002.813	IMERYS RIO CAMPIM CAULIM S/A	23/jan/14	3ª T CSRF	N/A	Favorável NT (industrializados)
203-07401	OLVEPAR S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO	20/jul/01	3ª Câmara/2º Conselho	Favorável	Desfavorável NT
202-14769	INDUSTRIAL E COMERCIAL BRASILEIRA S/A	14/mai/05	2ª Câmara/2º Conselho	Favorável	Desfavorável NT
202-14887	CEVAL CENTRO OESTE S/A	11/jul/05	2ª Câmara/2º Conselho	Favorável	Desfavorável NT
202-15056	COMPANHIA NIQUEL TOCANTINS	09/set/03	2ª Câmara/2º Conselho	N/A	Desfavorável NT
202-16395	AMERICANA GRANITOS DO BRASIL LTDA.	14/jun/05	2ª Câmara/2º Conselho	N/A	Desfavorável NT

2.2. Crédito-prêmio de IPI/ Biefex

Com relação ao segundo tema, qual seja, os processos em que se discutiu o chamado “crédito-prêmio de IPI”, foram utilizadas as palavras-chave “crédito e prêmio e IPI”, o que resultou, no período entre 01/01/1988 a 31/12/2015, 797 acórdãos.

A grande questão discutida com relação ao crédito-prêmio de IPI foi o seu prazo de vigência.

Com efeito, o crédito-prêmio de IPI na exportação foi previsto originalmente no artigo 1º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969/69⁹¹⁹. Consistiu na concessão de crédito de IPI em razão dos tributos incidentes na cadeia de produção interna, calculado com base nas vendas para o exterior através da aplicação da alíquota de IPI incidente sobre o produto, tendo sido reduzido gradualmente até ser extinto.

Com relação ao prazo de vigência, eram três as posições jurisprudenciais, que foram evoluindo ao longo do tempo principalmente em decorrência das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal:

(i) Que o crédito-prêmio de IPI foi extinto em 30/06/1983, por força do artigo 1º do Decreto-lei n. 1.658/79,⁹²⁰ modificado pelo Decreto-lei n. 1.722/79. Entendeu-se que tal dispositivo, que estabeleceu prazo para a extinção do benefício, não foi revogado por norma posterior e nem foi atingido pela declaração de inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF, do artigo 1º do Decreto-lei n. 1.724/79⁹²¹ e do artigo 3º do Decreto-lei n. 1.894/81,⁹²² na parte em que conferiram ao Ministro da Fazenda poderes para alterar as condições e o prazo de vigência do incentivo fiscal;

(ii) Que o crédito-prêmio de IPI continua em vigor, posto que tal incentivo, previsto para ser extinto em 30/06/1983, foi restaurado sem prazo determinado pelo Decreto-lei n. 1.894/81, e que, por não se caracterizar como incentivo de natureza setorial, não foi atingido pela norma de extinção do artigo 41, §1º, do ADCT;

(iii) Que o crédito-prêmio de IPI foi extinto em 04/10/1990, dois anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988, por força do disposto no §1º

919. Art. 1º As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão, a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

920. Art. 1º - O estímulo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969, será reduzido gradualmente, até sua definitiva extinção.

§1º - Durante o exercício financeiro de 1979, o estímulo será reduzido:

- a) a 24 de janeiro, em 10% (dez por cento);
- b) a 31 de março, em 5% (cinco por cento);
- c) a 30 de junho, em 5% (cinco por cento);
- d) a 30 de setembro, em 5% (cinco por cento);
- e) a 31 de dezembro, em 5% (cinco por cento).

~~§2º - A partir de 1980, o estímulo será reduzido em 5% (cinco por cento) a 31 de março, a 30 de junho, a 30 de setembro e a 31 de dezembro, de cada exercício financeiro, até sua total extinção a 30 de junho de 1983.~~

§2º O estímulo será reduzido de vinte por cento em 1980, vinte por cento em 1981, vinte por cento em 1982 e de dez por cento até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pelo Decreto-lei n. 1.722, de 1979)

§3º - Tomar-se-á, como base para cálculo do montante das reduções de que tratam os parágrafos anteriores, a alíquota do estímulo fiscal aplicável na data da entrada em vigor do presente Decreto-lei.

921. Art. 1º O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ~~ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir~~ os estímulos fiscais de que tratam os [artigos 1º e 5º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969](#). [\(Expressão suspensa pela Resolução do Senado Federal n. 71, de 2005\)](#)

922. Art. 1º O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ~~ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir~~ os estímulos fiscais de que tratam os [artigos 1º e 5º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969](#). [\(Expressão suspensa pela Resolução do Senado Federal n. 71, de 2005\)](#)

do artigo 41 do ADCT. Tais dispositivos estabeleceram que *os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis, acrescentando que considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos fiscais que não forem confirmados por lei.* Entendeu-se que a Lei n. 8.402/92, destinada a restabelecer incentivos fiscais, confirmou, entre vários outros, o benefício do artigo 5º do Decreto-lei n. 491/69, mas não o do seu artigo 1º. Assim, tratando-se de incentivo fiscal de natureza setorial (já que beneficiava apenas o setor industrial exportador, e apenas determinados produtos) que não foi confirmado por lei, o crédito-prêmio de IPI extinguiu-se no prazo previsto no ADCT.

Com relação aos precedentes jurisprudenciais do antigo Segundo Conselho de Contribuintes e do CARF, verifica-se que a jurisprudência iterativa de 1988 até meados de 2008 foi no sentido de que o benefício se extinguiu em 30/06/1983 (v.g. Acórdãos 202-17.857, 294-00.049, 204-003.706 e 2202-00.024). Exceção a esse entendimento se deu apenas nos casos de existência de termo de manutenção e garantia de incentivos fiscais vigente para a empresa no âmbito do programa BEFIEX. Com efeito, em alguns precedentes se entendeu que o benefício do crédito-prêmio só subsistiu, após 30/06/1983, para aquelas empresas beneficiárias do BEFIEX com a cláusula de garantia do artigo 16 do Decreto-lei n. 1.219/72 e que, cumulativamente, tenham exportado diretamente seus produtos (artigo 3º do Decreto-lei n. 1.248/72) (Acórdãos 201-77.939, 201-78.092 e CSRF/02-01.781).

Posteriormente, passou-se a entender que a extinção se deu, efetivamente, em 04/10/1990, na linha jurisprudencial exposta acima, notadamente com arrimo em precedentes do Superior Tribunal de Justiça (REsp n. 652.379-RS, DJ de 1º/08/2006; EREsp n. 396.836-RS, DJ de 05/06/2006; e EREsp n. 738.689-PR, DJ de 22/10/2007) (v.g. Acórdãos 201-81.741 e 291-00.073).

Por fim, e mais recentemente, os julgados passaram a observar, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, a decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 561.485,⁹²³ proferida na sistemática de repercussão geral. Com isso, restou decidido definitivamente que o benefício vigorou até 04/10/1990 (v.g. Acórdãos 3201-000647, 3402-001.680, 3302-001.706, 3403-01.656, 3102-001.811, 3202-001.032, 3401-002.499 e 3202-001.335).

Interessante destacar, por oportuno, que existiram posicionamentos isolados de que o benefício do crédito-prêmio de IPI não teria sido extinto, nos termos da segunda linha de entendimento exposta acima. Tal posição, contudo, não chegou a prevalecer em

923. Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/1969 (ART. 1º). ART. 41, §1º, DO ADCT. EMBARGOS ACOLHIDOS PARA PRESTAR ESCLARECIMENTOS. I – O Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 577.348/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, assentou que, se o “crédito-prêmio” do IPI não foi extinto por norma infraconstitucional, deixou ele de existir por força do disposto no §1º do art. 41 do ADCT. II – O acórdão recorrido, no caso dos autos, reconheceu que o “crédito-prêmio” foi extinto em 30/6/1983. III – Embargos acolhidos para prestar esclarecimentos, sem atribuição de efeitos modificativos.

(RE 561485 ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-170 DIVULG 29-08-2013 PUBLIC 30-08-2013)

nenhum momento (Acórdãos 294-00.049 e 2202-00.024). Da mesma forma, existe precedente isolado em que se entendeu que o benefício só teria sido extinto com o advento do crédito presumido de IPI, previsto na Medida Provisória n. 948/1995, que, após várias reedições, foi convertida na Lei n. 9.363/96 (Acórdão 204-02.442).

De toda forma, consoante exposto acima, restou definido na jurisprudência do CARF, com esteio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que o crédito-prêmio de IPI vigorou até 04/10/1990.

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Befiex)
202-17.857	PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A.	28/mar/07	2ª Câmara/2º Conselho	Antonio Carlos Atuim (Presidente - C)	Extinto em 30/6/1983
				Gustavo Kelly Alencar (Relator - C)	Extinto em 30/6/1983
				Maria Cristina Roza da Costa (F)	Extinto em 30/6/1983
				Nadja Rodrigues Romero (F)	Extinto em 30/6/1983
				Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente - C)	Extinto em 30/6/1983
				Antonio Zomer (F)	Extinto em 30/6/1983
				Ivan Allegretti (Sulente - C)	Extinto em 30/6/1983
				Maria Teresa Martínez Lopez (C)	Extinto em 30/6/1983
294-00.049	INDÚSTRIA DE MÓVEIS GUAIBA S.A.	28/nov/08	4ª TE/2ª Conselho	Renata Auxiliadora Marcheti (Relatora - C)	Em vigor
				Arno Jerke Júnior (C)	Em vigor
				Magda Cota Cardozo (Redatora Designada - F)	Extinto em 30/6/1983
				Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Extinto em 30/6/1983
204-003.706	INDÚSTRIA DE MÓVEIS	04/fev/09	1ªTO/4ªC/3ªSEJUL	Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Extinto em 30/6/1983

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Befiex)
	GUAÍBA LTDA.			Júlio César Alvez Ramos (F)	Extinto em 30/6/1983
				Ali Zraik Jr (Relator - C)	Em vigor
				Nayra Bastos Manatta (Relatora designada - F)	Extinto em 30/6/1983
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Em vigor
				Leonardo Siade Manzan (C)	Extinto em 30/6/1983
				Marcos Tranchesí Ortiz (C)	Em vigor
				Sílvia de Brito Oliveira (F)	Extinto em 30/6/1983
2202-00.024	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE PRODUÇÃO INTEGRADA DO PARANÁ LTDA.	03/mar/09	2ª TO/2ª C/ 3ª SEJUL	Nayra Bastos Manata (Presidente - F)	Extinto em 30/6/1983
				Júlio César Alves Ramos (Redator designado - F)	Extinto em 30/6/1983
				Leonardo Siade Manzan (Relator - C)	Em vigor
				Ali Zraik Júnior (C)	Em vigor
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Em vigor
				Marcos Tranchesí Ortiz (C)	Em vigor
				Sílvia de Brito Oliveira (F)	Extinto em 30/6/1983
				Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente - F)	Extinto em 30/6/1983
201-78.092	ELIANE S.A. - REVESTIMENTOS CERÂMICOS	10/nov/04	1ª Câmara/2º Conselho	Antonio Mario de Abreu Pinto (C)	Em vigor
				Sérgio Gomes Veloso (C)	Em vigor
				José Antonio Francisco (F)	Extinto em 30/6/1983

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Befiex)
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Em vigor
				Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Extinto em 30/6/1983
				Antonio Carlos Atulim (Relator - C)	Extinto em 30/6/1983
				Adriana Gomes Rêgo Galvão (F)	Extinto em 30/6/1983
				Gustavo Vieira de Melo Monteiro (C)	Em vigor
201-77.939	MAXIMILIANO GAIDZINSK S.A.	18/out/04	1ª Câmara/2º Conselho	Antonio Mario de Abreu Pinto (C)	Em vigor
				Sérgio Gomes Veloso (C)	Em vigor
				Roberto Velloso (C)	Em vigor
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Em vigor
				Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Extinto em 30/6/1983
				Antonio Carlos Atulim (Relator - F)	Extinto em 30/6/1983
				Adriana Gomes Rêgo Galvão (F)	Extinto em 30/6/1983
				José Antonio Francisco (F)	Extinto em 30/6/1983
CSRF/02-01.781	AÇOS VILLARES S.A.	24/jan/05	2ª Turma / CSRF	Henrique Pinheiro Torres (Relator - F)	Nega diante de Termo de Garantia
				Leonardo de Andrade Couto (F)	Nega diante de Termo de Garantia
				Manoel Antonio Gadelha Dias (Presidente - F)	Nega diante de Termo de Garantia

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Befiex)
				Josefa Maria Coelho Marques (Redatora Designada - F)	Concede diante de Termo de Garantia
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Concede diante de Termo de Garantia
				Mário Junqueira Franco (C)	Concede diante de Termo de Garantia
				Dalton César Cordeiro de Miranda (C)	Concede diante de Termo de Garantia
				Gustavo Kelly Alencar (C)	Concede diante de Termo de Garantia
201-81.741	BUSSCAR ÔNIBUS S.A.	06/fev/09	1ª Câmara/2º Conselho	Fabíola Cassiano Keramidas (C)	Em vigor
				Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Extinto em 5/10/1990
				Walber José da Silva (Relator - F)	Extinto em 5/10/1990
				Maurício Taveira e Silva (F)	Extinto em 5/10/1990
				Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (C)	Extinto em 5/10/1990
				José Antonio Francisco (F)	Extinto em 5/10/1990
				Alexandre Gomes (C)	Extinto em 5/10/1990
				Gileno Gurjão Barreto (C)	Ausente
291-00.073	REBIERE GELATINAS LTDA.	20/nov/08	1ª TE/2º C	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Extinto em 4/10/1990
				Carlos Henrique Martins de Lima (Relator - C)	Extinto em 4/10/1990

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Befiex)
				Belchior Melo de Souza (F)	Extinto em 4/10/1990
				Daniel Maurício Fedato (C)	Extinto em 4/10/1990
3402-001.680	SILEX TRADING AS	15/fev/12	1ª TO/4ª C/ 3ª SEJUL	Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator - C)	Extinto em 5/10/1990
				Nayra Bastos Manatta (Presidente - F)	Extinto em 5/10/1990
				Silvia de Brito Oliveira (F)	Extinto em 5/10/1990
				Gilson Macedo Rosenberg Filho (F)	Extinto em 5/10/1990
				João Carlos Cassuli Júnior (C)	Extinto em 5/10/1990
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Extinto em 5/10/1990
3302-001.706	PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A	28/jun/12	2ª TO/3ª C/3ª SEJUL	Walber José da Silva (Presidente - F)	Extinto em 5/10/1990
				Gileno Gurjão Barreto (Relator - C)	Extinto em 5/10/1990
				José Antonio Francisco (F)	Extinto em 5/10/1990
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Extinto em 5/10/1990
				Maria da Conceição Arnaldo Jacó (F)	Extinto em 5/10/1990
				Alexandre Gomes (C)	Extinto em 5/10/1990
3403-01.656	PAMPEANO ALIMENTOS S/A	27/jun/12	3ª TO/4ª C/3ª SEJUL	Antonio Carlos Atulim (Presidente e Relator - C)	Extinto em 5/10/1990
				Rosaldo Trevisan (F)	Extinto em 5/10/1990

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Befiex)
				Domingos de Sá Filho (C)	Extinto em 5/10/1990
				Robson José Bayerl (F)	Extinto em 5/10/1990
				Raquel Motta Brandão Minatel (C)	Extinto em 5/10/1990
				Marcos Tranchesí Ortiz (C)	Extinto em 5/10/1990
3102-001.811	MARATÁ SUCOS DO NORDESTE LTDA.	23/abr/13	2ª TO/1ª C/3ª SEJUL	Luis Marcelo Guerra de Castro (Presidente - F)	Extinto em 5/10/1990
				Ricardo Paulo Rosa (Relator - F)	Extinto em 5/10/1990
				Nanci Gama (C)	Extinto em 5/10/1990
				Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho (C)	Extinto em 5/10/1990
				José Fernandes do Nascimento (F)	Extinto em 5/10/1990
				Andréa Medrado Darzé (C)	Extinto em 5/10/1990
3202-001.032	BRASILSAT HARALD S A	28/nov/13	2ª TO/ 2ª C/3ª SEJUL	Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente - F)	Extinto em 5/10/1990
				Luís Eduardo Garrossino Barbieri (Relator - F)	Extinto em 5/10/1990
				Gilberto de Castro Moreira Júnior (C)	Extinto em 5/10/1990
				Thiago Moura de Albuquerque Alves (C)	Extinto em 5/10/1990
				Charles Mayer de Castro Souza (F)	Extinto em 5/10/1990
				Tatiana Midori Migiyama (C)	Extinto em 5/10/1990

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Befiex)
3401-002.499	BUNGE ALIMENTOS S.A.	26/fev/14	1ª TO/4ª C/3ª SEJUL	Júlio César Alves Ramos (Presidente - F)	Extinto em 5/10/1990
				Fernando Marques Cleto Duarte (Relator - C)	Extinto em 5/10/1990
				Robson Jose Bayerl (Substituto - F)	Extinto em 5/10/1990
				Jean Cleuter Simões Mendonca (C)	Extinto em 5/10/1990
				Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente - F)	Extinto em 5/10/1990
				Angela Sartori (C)	Extinto em 5/10/1990
3401.002.701	TRIÂNGULO PISOS E PAINÉIS LTDA.	23/ago/14	1ª TO/4ª C/3ª SEJUL	Robson José Bayerl (Presidente - F)	Extinto em 4/10/1990
				Ângela Sartori (Relatora - C)	Extinto em 4/10/1990
				Raquel Motta Brandão Minatel (C)	Extinto em 4/10/1990
				Eloy Elos da Silva Nogueira (F)	Extinto em 4/10/1990
				Cláudio Monroe Massetti (C)	Extinto em 4/10/1990
				Mônica Rios (F)	Extinto em 4/10/1990
3202-001.335	PIACENTINI & CIA. LTDA.	14/out/14	2ª TO/ 2ª C/3ª SEJUL	Luís Eduardo Garrossino Barbieri (Presidente substituto e Relator - F)	Extinto em 5/10/1990
				Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	Extinto em 5/10/1990
				Charles Mayer de Castro Souza (F)	Extinto em 5/10/1990
				Thiago Moura de Albuquerque Alves (C)	Extinto em 5/10/1990

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Crédito-prêmio de IPI/ Biefex)
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Extinto em 5/10/1990
				Paulo Roberto Stocco Portes (F)	Extinto em 5/10/1990
204-02.442	RENNER SAYERLACK S/A	22/mai/07	4ª Câmara/ 2ª Conselho	Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Votou pelas conclusões
				Flávio de Sá Munhoz (Relator - C)	Extinto com a instituição do crédito presumido de IPI pela MP 948/1995
				Rodrigo Bemardes de Carvalho (C)	Em vigor
				Leonardo Siade Manzan (C)	Em vigor
				Nayra Bastos Manatta (F)	Votou pelas conclusões
				Aírton Adelar Hack (F)	Extinto com a instituição do crédito presumido de IPI pela MP 948/1995
				Júlio César Alves Ramos (F)	Votou pelas conclusões

3. IPI: valor tributável mínimo nas operações entre empresas interdependentes⁹²⁴

3.1. Introdução

A legislação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) dispõe sobre regra específica para apuração da base de cálculo nas operações realizadas entre empresas interdependentes, denominada valor tributável mínimo.

Com efeito, dispõe o inciso I do artigo 15 da Lei n. 4.502/64 que o valor tributável mínimo (base de cálculo do IPI) nas operações entre empresas interdependentes não

924. Autoria de Júlio Maria de Oliveira e Renato Silveira.

poderá ser inferior “ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no artigo 42 e seu parágrafo único”. O atual Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2015) dispõe sobre essa matéria nos seus artigos 195 e 196.

Conforme prescrito na legislação de regência, nas operações de remessas de produtos de estabelecimento industrial (remetente) para estabelecimento distribuidor com o qual mantém relação de interdependência (adquirente), o valor tributável mínimo (base de cálculo do IPI) não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, ou seja, preço corrente no mercado atacadista da praça do estabelecimento industrial.

Por sua vez, não havendo mercado atacadista na praça do remetente, deverá, então, ser observada a regra de exceção prevista no inciso II do parágrafo único do artigo 196 do RIPI/2015 (Decreto n. 7.212/2015), que dispõe que, nas remessas de produtos de estabelecimentos industriais para empresas distribuidoras interdependentes, a base de cálculo do IPI corresponderá ao custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal (estabelecimento remetente) e das demais parcelas que devem ser adicionadas ao preço de operação.

Pois bem. As principais e mais relevantes controvérsias tributárias envolvendo a aplicação da regra de valor tributável mínimo nas operações entre empresas interdependentes (indústria x distribuidora) dizem respeito à interpretação do conceito de mercado atacadista da praça do remetente e aos próprios critérios de apuração da base de cálculo do IPI nas remessas de produtos do estabelecimento industrial para o estabelecimento distribuidor.

Especificamente nessa matéria, a irresignação da Receita Federal do Brasil surgiu a partir da identificação de que determinados Grupos Empresariais segregaram, de forma absolutamente efetiva, legítima e conforme o direito positivo brasileiro, as suas atividades industrial e comercial, mantendo o estabelecimento industrial em um determinado Município e o estabelecimento distribuidor com o qual mantém relação de interdependência nos limites territoriais de outro Município. E não havendo mercado atacadista na praça do estabelecimento industrial (remetente), a legislação de regência determina que o valor tributável mínimo do IPI deve ser apurado com base na regra de exceção, que leva em conta os custos e a margem de lucro normal do remetente.

O instrumento que tem sido utilizado pela Receita Federal do Brasil para demonstrar a sua irresignação em face da segregação das atividades industrial e comercial por determinados contribuintes, tendo em vista a realização de operações entre empresas interdependentes e a ausência de mercado atacadista na praça do remetente, é a lavratura de autos de infração, para formalizar a exigência de diferenças de IPI, acrescidas de juros de mora e multa de ofício, ao argumento de que o estabelecimento industrial teria apurado incorretamente o valor tributável mínimo nas remessas de produtos para estabelecimentos distribuidores com os quais mantem relação de interdependência.

Em síntese, o que se constata das autuações fiscais é que a Receita Federal do Brasil tem procurado ampliar a circunscrição geográfica da “praça” – tradicionalmente admitida no nosso ordenamento jurídico como sendo a correspondente à área de, no máximo, um Município – para alcançar os preços praticados pelo estabelecimento distribuidor dos produtos (interdependente e, em regra, sediado nos limites de outro Município), visando que as operações praticadas pelos estabelecimentos industriais sejam tributadas pelo valor de venda do mercado atacadista e, ainda, em alguns casos, em montantes superiores ao somatório dos custos e de uma margem de lucro razoável, estabelecendo uma espécie de equiparação entre os estabelecimentos sem amparo legal.

Contudo, a jurisprudência histórica e pacífica do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tem reiteradamente afastado a pretensão da Receita Federal do Brasil, reconhecendo que “praça” corresponde ao território de, no máximo, um Município, com o que, não havendo mercado atacadista na praça do remetente (indústria), os preços praticados pelo estabelecimento distribuidor interdependente (e sediado em outro Município) não devem impactar na apuração do valor tributável mínimo pelo estabelecimento industrial, devendo ser observada, portanto, a regra de exceção (custos e margem de lucro normal do industrial).

Com essa breve introdução sobre o tema, passamos agora a indicar os acórdãos representativos da jurisprudência histórica e pacífica do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a aplicação da regra de valor tributável mínimo nas operações entre empresas interdependentes e apuração da base de cálculo do IPI nas remessas do estabelecimento industrial para o estabelecimento distribuidor interdependente, publicados nos anos de 2004 a 2015.

3.2. Jurisprudência histórica e pacífica do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema

Em um primeiro momento da discussão administrativa, a Receita Federal do Brasil pretendeu atribuir ao conceito de “praça” o âmbito geográfico de um Estado, com o que os preços praticados pelo estabelecimento distribuidor interdependente, ainda que não sediado no mesmo Município do estabelecimento industrial, deveriam ser considerados na apuração do valor tributável mínimo, para fins de recolhimento do IPI.

No julgamento do Processo Administrativo n. 10730.000382/2001-70, o antigo Conselho de Contribuintes apreciou a pretensão da Receita Federal do Brasil de ampliar o conceito de “praça”, para ultrapassar o limite territorial do Município. Neste caso, a 1ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso de ofício (a autuação fiscal já havia sido cancelada em 1ª instância administrativa), mantendo o afastamento da pretensão da Receita Federal do Brasil de computar os preços praticados pelo estabelecimento distribuidor interdependente na apuração do valor tributável mínimo do IPI pelo estabelecimento industrial, pois ambos estavam sediados em Municípios distintos.

No Acórdão n. 201-78.103 proferido nos autos do Processo Administrativo n. 10730.000382/2001-70, a 1ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes

reconheceu que o conceito de “praça” está adstrito ao limite territorial de um Município, de modo que os preços praticados pelos estabelecimentos distribuidores interdependentes (localizados em outras praças) não deveriam ser utilizados para efeito de apuração do valor tributável mínimo pelo estabelecimento industrial, mantendo o cancelamento do auto de infração de IPI.

Já no julgamento do Processo Administrativo n. 10074.000138/98-40, e muito embora não se pronunciando sobre o conceito de “praça”, a 3ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes reconheceu que, para efeito de apuração do valor tributável mínimo do IPI pelo estabelecimento remetente dos produtos, não devem ser adotados os preços praticados pelo estabelecimento adquirente interdependente.

No Acórdão n. 203-10.133 proferido nos autos do Processo Administrativo n. 10074.000138/98-40, enfatizou a 3ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes que, para fins de apuração do valor tributável mínimo nas operações entre empresas interdependentes, o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente deve ser equivalente ao preço médio praticado na localidade do remetente, não podendo ser considerado o preço praticado por único estabelecimento interdependente. Por esses fundamentos aqui sintetizados, foi mantido o cancelamento do auto de infração de IPI.

Em 2007, a 4ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes proferiu os Acórdãos ns. 204-02.707 e 204-02.706 nos autos dos Processos Administrativos ns. 16175.000297/2005-64 e 16175.000298/2005-17, respectivamente, encampando o conceito de “praça” como âmbito territorial de um Município e reafirmando a jurisprudência administrativa no sentido de que os preços praticados pela empresa distribuidora interdependente, localizada em Município distinto do estabelecimento industrial (remetente dos produtos), não se prestam para apuração do valor tributável mínimo do IPI.

Nos Acórdãos ns. 204-02.707 e 204-02.706, a 4ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes reconheceu que o conceito de praça corresponde à área de, no máximo, um Município, e, ainda, que os preços praticados pela interdependente adquirente dos produtos, considerados isoladamente, não servem de fundamento para apuração do valor tributável mínimo pelo estabelecimento industrial remetente dos produtos, mantendo o cancelamento das exigências fiscais formalizadas contra o contribuinte.

E também no ano de 2007, a 2ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes proferiu o Acórdão n. 202-18.215 nos autos do Processo Administrativo n. 19515.001328/2004-11, mantendo o cancelamento da autuação fiscal, justamente ao argumento de que os preços praticados pela empresa interdependente adquirente dos produtos não devem ser utilizados para apuração da base de cálculo do IPI (valor tributável mínimo) do estabelecimento remetente.

Portanto, no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes, conforme acórdãos das 1ª, 2ª, 3ª e 4ª Turmas, a jurisprudência administrativa sobre a aplicação da regra de valor tributável mínimo nas operações realizadas entre empresas interdependentes é pacífica nos seguintes sentidos: (I) o conceito de praça corresponde à área de, no máximo, um Município; e (II) os preços praticados pelo estabelecimento interdependente adquirente dos produtos (e localizado em outro Município),

considerados isoladamente, não servem de fundamento para apuração da base de cálculo do IPI do estabelecimento remetente dos produtos.

Agora no âmbito do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no ano de 2010 a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento proferiu os Acórdãos ns. 3401-00.727 e 3401.00.768 nos autos dos Processos Administrativos ns. 19515.004943/2003-91 e 19515.003405/2004-60, respectivamente, reafirmando a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes no que diz respeito à aplicação das regras de valor tributável mínimo, para fins de apuração da base de cálculo do IPI nas remessas de produtos para empresas interdependentes.

Nos primeiros julgamentos realizados no âmbito do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a matéria (Acórdãos n. 3401-00.727 e n. 3401.00.768), também foi reconhecido que o conceito de “praça” corresponde à área de, no máximo, um Município, de modo que os preços praticados pelas empresas distribuidoras interdependentes sediadas em Municípios distintos do estabelecimento industrial remetente dos produtos não devem ser considerados para efeitos de apuração do valor tributável mínimo, conduzindo ao provimento dos recursos voluntários do contribuinte, para cancelar os autos de infração de IPI.

No ano de 2013, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF analisou o Processo Administrativo n. 11080.006627/2009-94, que tem por objeto auto de infração de IPI lavrado contra estabelecimento industrial, também ao argumento de que não teria apurado corretamente o valor tributável mínimo nas remessas para estabelecimentos distribuidores, porém, a situação fática posta naqueles autos é bem específica e diferente dos casos até então julgados pelo antigo Conselho de Contribuintes e pelo próprio CARF.

Com efeito, na situação fática discutida nos autos do Processo Administrativo n. 11080.006627/2009-94, o estabelecimento industrial possuía também uma distribuidora interdependente no mesmo Município e a fiscalização afirmou que não teriam sido identificadas outras empresas atacadistas independentes na praça do remetente (indústria), tendo em vista as especificidades dos produtos comercializados, de modo que os preços praticados pela indústria e também pelo estabelecimento distribuidor interdependente localizado no mesmo Município foram considerados na apuração do valor tributável mínimo do IPI.

Pelo voto de qualidade (Acórdão n. 3201-001.204), a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF manteve o auto de infração de IPI que deu origem ao Processo Administrativo n. 11080.006627/2009-94, por considerar válida a forma adotada pela fiscalização naquele caso concreto para apurar o valor tributável mínimo.

Assim, na peculiar situação fática discutida nos autos do Processo Administrativo n. 11080.006627/2009-94, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção do CARF (Acórdão n. 3201-001.204) entendeu que, na ausência de comprovação da existência de outras atacadistas dos mesmos produtos na praça do remetente (indústria), os preços praticados pela indústria e pela distribuidora interdependente, ambas sediadas no mesmo Município, seriam suficientes para apuração do valor tributável mínimo do IPI, com o que o auto de infração foi mantido.

Também no ano de 2013, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF apreciou um caso envolvendo estabelecimento industrial acusado de ter apurado incorretamente o valor tributável mínimo do IPI nas remessas para estabelecimentos interdependentes. No auto de infração que deu origem ao Processo Administrativo n. 11080.731081/2011-28, sustentou a fiscalização que, não havendo outras atacadistas dos mesmos produtos, o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente corresponderia à média ponderada dos preços praticados pelo estabelecimento interdependente adquirente dos produtos, sediado em Município distinto do estabelecimento industrial (remetente dos produtos).

No julgamento do Processo Administrativo n. 11080.731081/2011-28, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, proferiu o Acórdão n. 3403-002.285, reconhecendo a improcedência da acusação fiscal de apuração incorreta do valor tributável mínimo, repisando a ilegalidade da utilização dos preços praticados pelo estabelecimento interdependente adquirente dos produtos, sediado em Município distinto, para apuração da base de cálculo do IPI do estabelecimento industrial (remetente dos produtos).

E no julgamento do Processo Administrativo n. 19515.001942/2002-11 realizado em 18 de março de 2015, embora a matéria de fundo estivesse relacionada ao valor tributável mínimo nas remessas de estabelecimento industrial para estabelecimento distribuidor interdependente, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF acabou por não se pronunciar sobre o conceito de praça e os critérios de apuração da base de cálculo do IPI, pois reconheceu a improcedência do lançamento por alteração do critério jurídico, conforme o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, dando provimento ao recurso voluntário do contribuinte com base neste argumento (Acórdão n. 3201-001.912).

Como se vê, os acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais publicados nos anos de 2004 a 2015 não discrepam, em sua principal linha de fundamentação, da noção jurídica de “praça” corresponde à circunscrição geográfica de, no máximo, um Município, de modo que, não havendo mercado atacadista na praça do remetente, os preços praticados pelo estabelecimento distribuidor interdependente, localizado em Município distinto, não podem ser atribuídos ao estabelecimento industrial, para fins de apuração do valor tributável mínimo do IPI, devendo ser observada nessa hipótese, portanto, a regra de exceção (custos e margem de lucro normal do industrial).

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Praça - Limite Município)
201-78.103	CONCEBRAS S/A (SUCEDIDA DE LAFARGE BRASIL S/A)	01/dez/04	1ª Câmara/2º Conselho	Josefa Maria Coelho Marques (Presidente - F)	Sim
				Sérgio Gomes Velloso (Relator - C)	Sim
				Adriana Gomes Rêgo Galvão (F)	Sim
				Antonio Mario de Abreu Pinto (C)	Sim
				Antonio Carlos Atulim (F)	Sim
				Serafim Fernandes Corrêa (C)	Sim
				Gustavo Vieira de Melo Monteiro (C)	Sim
				Rogério Gustavo Dreyer (C)	Sim
203-10.133	TECAVAN COMÉRCIO EXTERIOR LTDA.	17/mai/05	3ª Câmara/2º Conselho	Antônio Bezerra Neto (Presidente - F)	Sim
				Emanuel Carlos Dantas de Assis (Relator - F)	Sim
				Leonardo de Andrade Couto (F)	Sim
				Sílvia de Brito Oliveira (F)	Sim
				Maria Teresa Martínez López (C)	Sim
				Cesar Piantavigna (C)	Sim
				Francisco Mauricio R. de Albuquerque Silva (C)	Sim
				Valdemar Ludvig (C)	Sim
204-02.707	INDUSTRIA E COMERCIO DE COSMÉTICOS NATURA LTDA.	15/ago/07	4ª Câmara/2º Conselho	Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Sim
				Nayra Bastos Manatta (Relatora - F)	Sim
				Jorge Freire (F)	Sim

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Praça - Limite Município)
				Rodrigo Bemardes de Carvalho (C)	Sim
				Júlio César Alves Ramos (F)	Sim
				Leonardo Siade Manzan (C)	Sim
				Airton Adelar Hack (C)	Sim
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	Sim
204-02.706	INDUSTRIA E COMERCIO DE COSMÉTICOS NATURA LTDA.	15/ago/07	4ª Câmara/2º Conselho	Henrique Pinheiro Torres (Presidente - F)	Sim
				Nayra Bastos Manatta (Relator - F)	Sim
				Jorge Freire (F)	Sim
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Sim
				Júlio César Alves Ramos (F)	Sim
				Leonardo Siade Manzan (C)	Sim
				Mauro Wasilewski (Suplente - F)	Sim
				Airton Adelar Hack (C)	Sim
202-18.215	COMERCIAL E IMPORTADORA M.M.D LTDA.	14/ago/07	2ª Câmara/2º Conselho	Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	Sim
				Maria Teresa Martinez López (C)	Sim
				Maria Cristina Roza da Costa (C)	Sim
				Nadja Rodrigues Romero (F)	Sim
				Antonio Zomer (F)	Sim
				Antônio Lisboa Cardoso (C)	Sim
				Ivan Allegretti (Suplente - C)	Ausente
3401-	AVON INDUSTRIAL	30/abr/10	1ª T/4ª C/3ª	Gilson Macedo Rosenburg Filho	Sim

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Praça - Limite Município)
00.727	LTDA.		SEJUL	(Presidente - F)	
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator - C)	Sim
				Emanuel Carlos Dantas (F)	Sim
				Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	Sim
				Odassi Guerzoni Filho (F)	Sim
				Fernando Marques Cleto Duarte (C)	Ausente
3401.00.768	AVON INDUSTRIAL LTDA.	25/mai/10	1ª T/4ª C/3ª SEJUL	Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente - F)	Sim
				Dalton Cesar Cordeiro de Miranda (Relator - C)	Sim
				Emanuel Carlos Dantas (F)	Sim
				Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	Ausente
				Odassi Guerzoni Filho (F)	Sim
				Fernando Marques Cleto Duarte (C)	Sim
3201-001.204	MEMPHIS S.A INDUSTRIAL	25/fev/13	1ª T/2ª C/3ª SEJUL	Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente - F)	Sim
				Luciano Lopes de Almeida Moraes (Relator - C)	Sim
				Paulo Sergio Celani (Redator Designado - F)	Sim
				Mércia Helena Trajano D'Amorim (F)	Sim
				Paulo Sérgio Celani (F)	Sim
				Luciano Lopes de Almeida Moraes (C)	Sim

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Praça - Limite Município)
				Wilson Sampaio Sahade Filho (C)	Sim
				Daniel Mariz Gudiño (C)	Sim
3403-002.285	CÉLULA INDUSTRIAL DE CELULOSE E PAPEL GUAÍBA LTDA.	26/jun/13	3ªT/4ª C/3ª SEJUL	Antonio Carlos Atulim (Presidente e Relator - F)	Sim
				Alexandre Kern (F)	Não
				Domingos de Sá Filho (C)	Sim
				Rosaldo Trevisan (F)	Não
				Ivan Allegretti (C)	Sim
				Marcos Tranchesi Ortiz (C)	Sim
3201-001.912	AVON INDUSTRIAL LTDA.	18/mar/15	1ªTO/2ªC/3ªSEJUL	Joel Miyazaki (Presidente - F)	Não se pronunciou 925
				Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo (Relator - C)	Não se pronunciou
				Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto (F)	Não se pronunciou
				Winderley Moraes Pereira (F)	Não se pronunciou
				Luciano Lopes de Almeida Moraes (C)	Não se pronunciou
				Daniel Mariz Gudiño (C)	Não se pronunciou

3.3. Conclusão

A partir da análise dos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, citados no presente artigo e publicados nos anos de 2004 a 2015, é possível chegar às seguintes conclusões a respeito da aplicação da regra de valor tributável mínimo nas operações entre empresas

925. Ac 3201-001.912: Lançamento afastado em razão da aplicação do art.146 do CTN.

interdependentes: (I) o conceito de praça corresponde à área de, no máximo, um Município; e (II) os preços praticados pelo estabelecimento interdependente adquirente dos produtos (e localizado em outro Município), considerados isoladamente, não servem de fundamento para apuração da base de cálculo do IPI do estabelecimento remetente dos produtos, devendo ser observada, portanto, a regra de exceção (custos e margem de lucro normal do industrial).

Nos Processos Administrativos n. 11080.006627/2009-94 e n. 11080.00626/2009-40, de interesse do mesmo contribuinte, pelo voto de qualidade e, ainda, considerando-se as particularidades da situação fática do caso concreto, quais sejam, indústria e distribuidora interdependente no mesmo Município, especificidades dos produtos comercializados e ausência de comprovação de outras atacadistas na praça do remetente (indústria), foi admitida, excepcionalmente, a utilização dos preços praticados pela indústria e pela distribuidora interdependente na apuração do valor tributável mínimo do IPI.

Palavras-Chave: interdependência, base de cálculo do IPI, praça, média ponderada e valor tributável mínimo.

Acórdãos Pesquisados: formalizados de 1º/12/2004 a 30/11/2015.

Períodos de pesquisas no site do CARF: de 31/10/2015 a 30/11/2015.

4. Classificação fiscal de mercadorias⁹²⁶

4.1. Da pesquisa de acórdãos na página de jurisprudência do CARF

A pesquisa de acórdãos para subsidiar este artigo foi efetuada entre os dias 19 e 21 de novembro de 2015 abrangendo o lapso temporal compreendido entre janeiro de 1980 e novembro de 2015 e pesquisando em "ementa+decisão".

Utilizando-se o argumento de pesquisa "IPI e classificação adj fiscal" o sistema retornou 888 (oitocentos e oitenta e oito) documentos, entre acórdãos e resoluções, sendo o documento mais antigo o Acórdão n. 202-02.788, de 21/09/1989 (que classificou na TIPI o veículo buggy "CROTALUS II").

A utilização desse argumento de pesquisa, bastante amplo, visou encontrar julgados que tivessem aplicado todas as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, com o objetivo de comentar e ilustrar o presente artigo com pelo menos um caso de classificação relativo a cada Regra de Interpretação do Sistema Harmonizado.

Entretanto, esse critério de pesquisa mostrou-se ineficaz para localizar temas específicos dentro do assunto classificação fiscal, notadamente acórdãos que tivessem aplicado Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado diferentes da RGI-1. Foram abertos inúmeros acórdãos entre aqueles que a pesquisa retornou e após o exame de seus teores, pode-se assegurar que a maioria dos casos julgados no CARF se referiram a mercadorias que puderam ser classificadas mediante aplicação da RGI-1 e 6, combinadas com a RGC-1. Assim, a maior parte dos acórdãos sobre classificação fiscal se refere a casos triviais onde, para classificar a mercadoria, bastou confrontar

926. Autoria de Antonio Carlos Atulim.

suas características com os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo pertinentes.

Diante desse quadro, no dia 22 de novembro de 2015 foi efetuada nova pesquisa na página de jurisprudência do CARF, adotando-se os mesmos parâmetros da pesquisa anterior, mas com as palavras chave mencionadas a seguir.

Utilizando-se o argumento de pesquisa "sortidos", o sistema retornou 4 (quatro) acórdãos, sendo o mais antigo o Acórdão n. 201-67.494, de 24/10/1991. O argumento de pesquisa "sortidos" visou obter acórdãos que tivessem aplicado a RGI-3, relativa a produtos misturados ou produtos constituídos por matérias diferentes.

Utilizando-se o argumento de pesquisa "kit", o sistema retornou 34 (trinta e quatro) acórdãos, sendo que 15 (quinze) deles são de julgamentos da Primeira e Segunda Seções do CARF. O Acórdão n. 3401-002.857, embora seja da Terceira Seção, se refere ao PIS/COFINS não-cumulativos. O julgado mais antigo versando sobre classificação fiscal com este argumento de pesquisa foi o Acórdão n. 301-26.726, de 06/11/1991, cujo inteiro teor não se encontra disponível na internet. A utilização do termo "kit" visou encontrar acórdãos que tivessem aplicado a RGI-2, relativa a produtos inacabados ou a produtos desmontados.

Utilizando-se o argumento de pesquisa "laudo e classificação adj fiscal", o sistema retornou 270 (duzentos e setenta) acórdãos, sendo o mais antigo o Acórdão n. 301-26.733, de 07/11/1991. A utilização deste argumento de pesquisa visou localizar julgados que tenham versado sobre a aplicação e a validade de laudos técnicos como instrumentos para viabilizar a classificação de mercadorias.

Utilizando-se o argumento de pesquisa "consulta e classificação adj fiscal" o sistema retornou 101 (cento e um) acórdãos, sendo o mais antigo deles o Acórdão n. 203-00.183, de 07/01/1993. A utilização deste critério de pesquisa visou localizar julgados que tivessem apreciado especificamente o efeito de consultas individuais e coletivas.

Uma parte dos acórdãos obtidos por meio dessas pesquisas encontram-se relacionados no final do artigo, sendo que apenas 26 deles serão comentados a seguir.

4.2. Generalidades sobre classificação fiscal de mercadorias

A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias foi celebrada em Bruxelas, em 14/06/1983, e foi incorporada ao Direito Interno por meio do Decreto Legislativo n. 71, 11/10/1988 e pelo Decreto n. 97.409, de 22/12/1988.

A importância do tema "Classificação Fiscal" reside no fato de que as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados e dos Impostos sobre o Comércio Exterior, são atribuídas aos códigos numéricos da Nomenclatura e não diretamente aos produtos propriamente ditos, decorrendo daí que todas as mercadorias classificáveis sob um mesmo código numérico, em regra, deverão ser tributadas com a mesma alíquota.

Constituem exceção à regra, as exceções tarifárias concedidas pelo sujeito ativo do tributo em relação a determinados códigos da Nomenclatura. O denominado "Ex tarifário" tem por finalidade destacar uma mercadoria específica dentre as várias

classificáveis sob o mesmo código, a fim de que sofra uma tributação diferenciada das demais.

A partir de 01/01/1997, por força do artigo 2º do Decreto n. 2.092, de 10/12/1996, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, decorrente do Tratado de Assunção, passou a constituir a nova Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado, para todos os efeitos previstos no artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.154, de 01/03/1971, entre os quais a cobrança dos Impostos sobre Produtos Industrializados e sobre o Comércio Exterior.

No âmbito do Imposto Sobre Produtos Industrializados vigora atualmente a Tabela de Incidência (TIPI/2012), aprovada pelo Decreto n. 7.660, de 23/12/2011, que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul-NCM.

As questões sobre classificação fiscal julgadas no CARF geralmente versam sobre: a) a necessidade ou a validade de laudos técnicos para lastrear a classificação pretendida; b) os efeitos sobre os lançamentos tributários das consultas formuladas à Receita Federal em caráter individual ou coletivo pelos contribuintes; e c) os critérios para a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado.

4.3. Julgamentos que versaram sobre a necessidade ou a validade de laudos técnicos para lastrear a classificação fiscal

A classificação fiscal de produtos na Nomenclatura exige profundo conhecimento da mercadoria a ser classificada. É preciso reunir o maior número de informações possível sobre o produto antes da aplicação das Regras de Interpretação. Geralmente essas informações podem ser encontradas em catálogos, prospectos e manuais que acompanham as mercadorias. Entretanto, em vários casos, essas informações ou são insuficientes ou são questionadas pela fiscalização, razões pelas quais, nessas situações, a presença de laudos técnicos no processo torna-se imprescindível para a identificação da presença dos critérios exigidos para a classificação.

Por outro lado, certos argumentos das partes só podem ser infirmados pela parte contrária por meio de laudos técnicos. Considerando que no processo administrativo fiscal o ônus da prova incumbe a quem alega, caberá à parte interessada infirmar as alegações da parte contrária por meio da apresentação de laudos técnicos, quando isso não puder ser feito de outro modo.

Assim, embora a lei não exija a presença de laudos técnicos para validar a classificação fiscal, existem situações em que não há como se efetuar a classificação da mercadoria sem a oitiva de um perito, como nos casos a seguir:

Acórdão 3102-00.436: versou sobre a classificação fiscal do produto denominado BZB 15% na posição 2309, como uma preparação destinada à formulação de rações para animais (RGI-1). Neste caso, o colegiado, com base no art. 30, §3º, "a" do Decreto n. 70.235/72, decidiu também que são válidos laudos técnicos relativos a produtos semelhantes emprestados de outros processos. Houve recurso por parte do contribuinte à Câmara Superior de Recursos Fiscais ao qual foi negado provimento por meio do Acórdão n. 9303-002.899. Elemento decisivo: laudo técnico emprestado relativo a produto com a mesma composição.

Acórdão n. 3202-001.300: versou sobre a classificação de "Terminais Telefônicos para Centrais de Comutação para Telefonia Privada" e "Aparelhos Telefônicos com Identificador de Chamadas", mercadorias com mais de uma função, que exigem a aplicação da RGI-3B. Elemento decisivo: o mesmo laudo técnico legitimou a classificação que vinha sendo adotada pelo contribuinte em relação aos terminais inteligentes e chancelou a classificação apontada pelo fisco em relação aos telefones com identificador de chamadas por aplicação da RGI-3B. Na página de andamentos processuais do CARF na internet não há notícia de recurso especial, em face do Acórdão n. 3202-001.300.

Acórdão n. 3102-001.346: versou sobre a reclassificação do produto denominado "Carbolite" (Mulita). O fisco apresentou laudo do LABANA e o contribuinte apresentou laudo próprio, apenas em sede de recurso voluntário. O colegiado, com base na ressalva contida na parte final do art. 30 do Decreto n. 70.235/72, acolheu o laudo serôdio do contribuinte, sob o argumento de que se não o fizesse teria que baixar o processo em diligência. Elemento decisivo: os dois laudos técnicos permitiram identificar de forma precisa o modo de obtenção da Mulita (calcinação) e sua constituição química, chancelando a classificação apontada pelo fisco (RGI-1), uma vez que a Mulita obtida por calcinação não podia ser enquadrada na posição pretendida pelo contribuinte. Não há notícia de interposição de recurso especial do contribuinte na página de andamentos processuais do CARF.

Acórdão n. 3102-001.710: desproveu recurso de ofício em um caso em que mesmo com a juntada de laudo técnico, a fiscalização não conseguiu comprovar que o produto reunia as características necessárias para ser retirado da posição relativa a medicamentos e incluído na posição relativa a suplementos alimentares. Elementos decisivos: laudo técnico e Solução de Divergência COANA relativa a produto semelhante. Sem notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF.

Em outros casos, contudo, a classificação pode ser feita com base nas informações trazidas ao processo pelas partes, sem a necessidade de um laudo técnico, como demonstram os julgados a seguir:

Acórdão n. 302-36.812: versa sobre a classificação de vários produtos hidráulicos, classificáveis por meio da aplicação da RGI-1. Elemento decisivo: as informações sobre a constituição e aplicação dos produtos trazidas aos autos pelas partes. Bastou ao colegiado confrontar essas características com os textos das posições e das Notas de Capítulo para classificar os produtos sem a necessidade de laudos técnicos. Não há notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF.

No mesmo sentido, os Acórdãos n. 3202-00.317 e n. 3401-002.921, que também classificaram as mercadorias apenas com base nas informações trazidas pelas partes e serão comentados no tópico relativo aos critérios para aplicação das Regras Gerais.

				Votos		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Válido/Inválido)	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Necessário/Desnecessário)
3102-00.436	NUTRICAMP - PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.	09/jul/09	2ªTO/1ª C/3ª S	Luis Marcelo Guerra de Castro (Presidente - F)	Válido	N/A
				Nanci Gama (Relatora - C)	Válido	N/A
				Anelise Daudt Prieto (F)	Válido	N/A
				Celso Lopes Pereira Neto (F)	Válido	N/A
				Beatriz Veríssimo de Sena (C)	Válido	N/A
				Nilton Luiz Bártoli	Ausente	Ausente
9303-002.899	NUTRICAMP - PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.	09/abr/14	3ª T CSRF	Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente Substituto - F)	Válido	N/A
				Rodrigo da Costa Pôssas (Relator - F)	Válido	N/A
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Válido	N/A
				Nanci Gama (C)	Válido	N/A
				Júlio César Alves Ramos (F)	Válido	N/A
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Válido	N/A
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Válido	N/A
				Joel Miyazaki (F)	Válido	N/A
				Fabiola Cassiano Keramidas (Substituta convocada - C)	Válido	N/A
				Maria Teresa Martínez Lopes (C)	Válido	N/A

				Votos		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Válido/Inválido)	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Necessário/Desnecessário)
3202-001.300	INTELBRAS S.A. INDÚSTRIA DE TELECOMUNICAÇÃO ELETRÔNICA BRASILEIRA	17/set/14	2ªTO/2ªC/3ªS	Irene Souza Trindade Torres Oliveira (Presidente - F)	Válido	N/A
				Thiago Moura de Albuquerque Alves (Relator - C)	Válido	N/A
				Charles Mayer de Castro Souza (F)	Válido	N/A
				Luis Eduardo Garrossino Barbieri (F)	Válido	N/A
				Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	Válido	N/A
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)		N/A
3102-001.346	BJ QUÍMICA DO BRASIL LTDA.	26/jan/12	2ªTO/1ªC/3ªS	Luis Marcelo Guerra de Castro (Presidente e Relator - F)	Válido	N/A
				Ricardo Rosa (F)	Válido	N/A
				Leonardo Mussi (C)	Válido	N/A
				Álvaro Almeida Filho (C)	Válido	N/A
				Winderley Moraes Pereira (F)	Válido	N/A
				Nanci Gama (C)	Ausente justificadamente	Ausente justificadamente
				Luciano Pontes de Maya Gomes (F)	Ausente	Ausente
3102-001.710	BOEHRINGER INGELHEIM DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTI	29/jan/13	2ªTO/1ªC/3ªS	Luis Marcelo Guerra de Castro (Presidente -F)	Válido	N/A
				Ricardo Paulo Rosa (Relator		N/A

				Votos		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Válido/Inválido)	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Necessário/Desnecessário)
	CA LTDA.			- F)	Válido	
				Nanci Gama (C)	Válido	N/A
				Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho (C)	Válido	N/A
				Winderley Morais Pereira (F)	Válido	N/A
				Helder Massaaki Kanamaru (C)	Válido	N/A
302-36.812	KREBSFER SISTEMA DE IRRIGAÇÃO LTDA.	18/mai/05	2ª Câmara/3º Conselho	Henrique Prado Megda (Presidente - F)	N/A	Desnecessário
				Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto (Relatora - F)	N/A	Desnecessário
				Luis Antonio Flora (F)	N/A	Desnecessário
				Corintho Oliveira Machado (F)	N/A	Desnecessário
				Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior (C)	N/A	Desnecessário
				Paulo Roberto Cucco Antunes (C)	N/A	Desnecessário
				Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcofarado (Suplente - C)	N/A	Desnecessário
				Mércia Helena Trajado D'Amorim (C)	N/A	Desnecessário
				Danielle Strohmeier Gomes (C)	Ausente	Ausente
3202-00.317	CIANET INDUSTRIA E	07/jul/11	2ª TO/2ª C/3ª S	José Luiz Novo Rossari (Presidente e Relator - F)	N/A	Desnecessário

				Votos		
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Válido/Inválido)	Posicionamento Adotado (Laudo Técnico – Necessário/Desnecessário)
	COMERCIO LTDA.			Irene Souza da Trindade Torres (F)	N/A	Desnecessário
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	N/A	Desnecessário
				Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	N/A	Desnecessário
				Mara Cristina Sifuentes (F)	N/A	Desnecessário
				Wilson Sampaio Sahade Filho (C)	N/A	Desnecessário
3401-002.921	TEKFOR DO BRASIL LTDA.	25/fev/15	1ªTO/4ªC/3ªS	Júlio César Alves Ramos (Presidente - F)	N/A	Desnecessário
				Eloy Eros da Silva Nogueira (Relator - F)	N/A	Desnecessário
				Robson José Bayerl (F)	N/A	Desnecessário
				Jean Cleuter Simões Mendonça (C)	N/A	Desnecessário
				Angela Sartori (C)	N/A	Desnecessário
				Bernardo Leite de Queiroz Lima (C)	N/A	Desnecessário

4.4. Julgamentos que versaram sobre os efeitos das consultas formuladas pelos contribuintes

A Classificação Fiscal de mercadorias é um tema que gera insegurança nos contribuintes, pois a classificação efetuada de forma incorreta pode ocasionar sérios problemas fiscais, como a cobrança de diferenças de impostos e a inflação de sanções tributárias e aduaneiras.

No intuito de reduzir a insegurança jurídica, o legislador criou a possibilidade de os contribuintes formularem consulta à Secretaria da Receita Federal, cujo procedimento é atualmente regulado nos artigos 46 a 58 do Decreto n. 70.235/72; pelos arts. 48 a 50

da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 12.788/2013; e pela Instrução Normativa RFB n. 1.396, de 16/09/2013, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB n. 1.434, de 30/12/2013.

A consulta surte efeito protetivo do contribuinte em face da Administração Tributária, pois no período que medeia o protocolo da consulta e o trigésimo dia, contado da publicação da resposta, o contribuinte não pode ser autuado em relação à matéria consultada (art. 48 do Decreto n. 70.235/72). Além disso, se após a resposta à consulta a Administração alterar seu entendimento, a nova orientação só tem efeitos prospectivos (art. 48, §12, da Lei n. 9.430/96).

Nesse sentido, o Acórdão n. 202-09.606 desproveu um recurso de ofício em face de decisão de primeira instância que cancelou a autuação por erro de classificação fiscal. O contribuinte comercializou "cartões telefônicos" ou "cartões indutivos", de sua fabricação, adotando a classificação estabelecida em resposta à consulta coletiva formulada pela Associação Brasileira da Indústria Gráfica-ABIGRAF. Não há notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF. E também o Acórdão n. 3202-00.280, relativo à reclassificação fiscal de um produto químico denominado ALBEGAL FFD, efetuada com base em laudo pericial do LABANA, por meio do qual foi mantida a classificação adotada pela empresa, pois abstraindo a correção da decisão na consulta específica para esse produto e contribuinte, a Administração estava vinculada à sua conclusão. Existe notícia de recurso especial da PFN sem notícia de julgamento. Elementos decisivos: nos dois casos as soluções de consulta em caráter individual ou coletivo protegeram os dos contribuintes contra a nova interpretação pretendida pela fiscalização.

Em sentido contrário, ou seja, não reconhecendo o efeito protetivo da consulta, o Acórdão n. 202-08.131 desproveu recurso voluntário deixando de aplicar Solução de Consulta coletiva formulada pelo Sindicato das Indústrias de Estamparia, em razão de o contribuinte não ser associado ao Sindicato (art. 51 do Decreto n. 70.235/72). Não há notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF. Elemento decisivo: o contribuinte não pertencia à entidade de classe consulente.

Ainda, não reconhecendo o efeito protetivo da consulta, os Acórdãos n. 3403-003.537 e n. 3302-002.116. Nesses casos, o fisco tributou a venda casada de uma unidade evaporadora e uma condensadora como sendo a venda de um aparelho de ar condicionado do tipo split. A consulta do contribuinte versava sobre a classificação fiscal de cada uma das unidades tratadas em separado. Ambos os colegiados entenderam que o ar condicionado split não estava amparado pelas consultas formuladas. Elemento decisivo: o produto consultado era diferente do produto reclassificado.

Acórdão n. 3403-003.186: a Turma 3403 cancelou o auto de infração que acusava o contribuinte de desrespeitar a resposta à consulta que obteve da Receita Federal. A turma entendeu que a resposta à consulta foi equivocada, pois desprezara a característica essencial do produto. Destaca-se neste acórdão a declaração de voto do conselheiro Rosaldo Trevisan, que abordou de forma didática diversos aspectos da consulta, os efeitos das decisões, a não vinculação do CARF às soluções de consulta e a desnecessidade de o colegiado encontrar a classificação correta da mercadoria para cancelar o auto de infração, bastando, para tanto, a constatação da incorreção da

classificação apontada pelo fisco. Elemento decisivo: a descrição das características e das funções do produto existentes no processo e a existência de solução de consulta relativa a produto semelhante proferida por outra Região Fiscal.

Acórdão n. 3302-002.001: neste caso o contribuinte, por meio de laudo técnico, reverteu a reclassificação efetuada fisco em relação a um dos produtos. O processo versou sobre três tipos de cereais em barra. A reclassificação do fisco foi feita apenas com base nas características e composições dos produtos fornecidas pelo contribuinte. Embora a relatora originária tivesse votado no sentido de manter a autuação na íntegra, ela foi vencida na parte em que não aceitou um laudo técnico do Instituto de Tecnologia de Alimentos, apresentado pelo contribuinte para justificar a classificação que vinha adotando para os cereais em barra com frutas. Seu argumento para a não aceitação desse laudo, baseou-se no fato de que a classificação fiscal apontada pelo perito não poderia afastar a classificação determinada pelo órgão oficial de consulta para produto semelhante. Entretanto, a maioria dos membros da turma acolheu o referido laudo e afastou a decisão do órgão da Receita Federal para produto semelhante. A classificação proposta pelo perito foi julgada correta, uma vez que foi considerada mais específica do que a posição preconizada pela Receita Federal. O colegiado decidiu com base no produto e na aplicação das Regras Gerais e não porque o perito ou a Receita Federal ditaram a classificação. Houve recurso especial da Fazenda Nacional, sem notícia de julgamento. Elementos decisivos: descrição e composição dos produtos e o laudo técnico do ITAL apresentado pela defesa.

Acórdão n. 3201-00.241: reconheceu que a decisão em processo de consulta que beneficiava o contribuinte deveria ser aplicada a fato gerador ocorrido antes da formalização da consulta, para o fim de reconhecer o indébito tributário pleiteado. Houve recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional e o referido julgado foi reformado pela CSRF por meio do Acórdão n. 9303-002.362, no qual, entre outras coisas, restou decidido que a decisão em consulta só se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir da data de protocolo do respectivo processo. Elemento decisivo: a data da ocorrência do fato gerador e as disposições do art. 48 da Lei n. 9.430/96 e do art. 50 do PAF.

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Efeito de Consulta)
202-09.606	AMERICAN BANK NOTE COMPANY GRÁFICA E SERVIÇOS LTDA.,	16/out/97	2ª Câmara/ 2º Conselho	Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente e Relator- F)	Com efeito
				Antonio Carlos Bueno Ribeiro (F)	Com efeito
				Helvio Escovedo Barcellos (F)	Com efeito
				Tarásio Campelo Borges (F)	Com efeito

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Efeito de Consulta)
				José de Almeida Coelho (C)	Com efeito
				José Cabral Garofano (C)	Com efeito
				Antonio Sinhiti Myasava (C)	Com efeito
				Oswaldo Tancredo de Oliveira (C)	Com efeito
3202-00.280	CIBA ESPECIALIDADES QUÍMICAS LTDA.	08/abr/11	2ªTO/2ª C/3ª SEJUL	José Luiz Novo Rossari (Presidente e Relator - F)	Com efeito
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	Com efeito
				Rodrigo Cardozo Miranda (C)	Com efeito
				Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	Impedido
				Paulo Sérgio Celani (F)	Com efeito
202-08.131	METALGRÁFICA IGUAÇU S A	18/out/95	2ª Câmara/ 2º Conselho	Helvio Escovedo Barcellos (Presidente - F)	Sem efeito
				Oswaldo Tancredo de Oliveira (Relator - C)	Sem efeito
				Antonio Carlos Bueno Ribeiro (F)	Sem efeito
				José de Almeida Coelho (C)	Sem efeito
				Tarásio Campelo Borges (F)	Sem efeito
				Jose Cabral Garofano (C)	Sem efeito
				Daniel Corrêa Homem de Carvalho (C)	Sem efeito
3403-003.537	SPRINGER CARRIER LTDA.	24/fev/15	3ªTO/4ªC/ 3ªSEJUL	Antonio Carlos Atulim (Presidente e redator designado-F)	Sem efeito

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Efeito de Consulta)
				Domingos de Sá Filho (Relator - C)	Sem efeito
				Rosaldo Trevisan (F)	Sem efeito
				Jorge Freire (F)	Sem efeito
				Ivan Allegretti (C)	Sem efeito
				Luiz Rogério Sawaya Batista (C)	Sem efeito
3302-002.116	SPRINGER CARRIER LTDA.	22/mar/13	2ªTO/3ª C/ 3ª SEJUL	Walber José da Silva (Presidente - F)	Sem efeito
				Gileno Gurjão Barreto (Relator - C)	Com efeito
				José Antonio Francisco (Redator designado - F)	Sem efeito
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Com efeito
				Maria da Conceição Arnaldo Jacó	Sem efeito
				Alexandre Gomes (C)	Com efeito
3403-003.186	LABORATÓRIOS PFIZER LTDA.	20/ago/14	4ªC / 3ªSEJUL	Antonio Carlos Atulim (Presidente - F)	Sem efeito
				Luiz Rogério Sawaya Batista (Relator - C)	Sem efeito
				Rosaldo Trevisan (F)	Sem efeito
				Alexandre Kern (F)	Sem efeito
				Ivan Allegretti (C)	Sem efeito
				Domingos de Sá Filho (C)	Sem efeito
3302-002.001	NESTLE BRASIL LTDA.	19/mar/13	2ªTO/3ªC/ 3ªSEJUL	Walber José da Silva (Presidente - F)	Com efeito
				Maria da Conceição Arnaldo Jacó (Relatora - F)	Sem efeito

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Efeito de Consulta)
				Alexandre Gomes (Redator Designado - C)	Com efeito
				José Antonio Francisco (F)	Sem efeito
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Com efeito
				Jonathan Barros Vita (C)	Com efeito
3201-00.241	UNILEVER BRASIL LTDA.	09/jul/09	1ªTO/2ª C/ 3ª SEJUL	Judith do Amaral Marcondes Armando (Presidente -F)	Com efeito
				Marcelo Ribeiro Nogueira (Relator - C)	Com efeito
				Maria Helena Trajano D'Amorim (F)	Com efeito
				Rosa Maria de Jesus da Silva C. de Castro (C)	Com efeito
				Ricardo Paulo Rosa (F)	Com efeito
				Luciano Lopes de Almeida (C)	Com efeito
9303-002.362	UNILEVER BRASIL LTDA.	13/ago/13	3ª T/CSRF	Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Efeito somente a partir da formulação da consulta
				Maria Teresa Martínez Lopes (Relatora - C)	Efeito somente a partir da formulação da consulta
				Henrique Pinheiro Torres (F)	Efeito somente a partir da formulação da consulta
				Júlio Cesar Alves Ramos (F)	Efeito somente a partir da formulação da consulta
				Rodrigo Cardozo	Efeito somente a

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Turma/Câmara	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Efeito de Consulta)
				Miranda (C)	partir da formulação da consulta
				Rodrigo da Costa Pôssas (F)	Efeito somente a partir da formulação da consulta
				Joel Miyazaki (C)	Efeito somente a partir da formulação da consulta
				Susy Gomes Hoffmann (C)	Efeito somente a partir da formulação da consulta
				Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva (C)	Efeito somente a partir da formulação
				Ivan Allegretti (Suplente)	Efeito somente a partir da formulação
				Nanci Gama (C)	Ausente

4.5. Julgamentos que versaram sobre os critérios para a aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado

A pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF demonstra que na maioria dos casos de classificação fiscal, as mercadorias puderam ser classificadas mediante a aplicação da RGI-1 e 6, combinadas com a RGC-1. Pouquíssimos casos exigiram a aplicação da RGI-2, relativa a produtos inacabados e a produtos desmontados; ou da RGI-3, relativa a produtos misturados, ou constituídos por matérias diferentes, ou que desempenhem mais de uma função.

Acórdãos n. 3202-001.161 e n. 3803-004.436: ambos trataram sobre a controvérsia relativa aos produtos serem classificados como vitaminas (posição 2936) ou como preparações destinadas à formulação de rações para animais (RGI-1). Ambos foram instruídos com laudos técnicos elaborados a pedido da fiscalização para comprovar que eram preparações (posição 2309). Em ambos existiam decisões proferidas em consultas coletivas respondidas pela Receita Federal, classificando os produtos como vitaminas. Elemento decisivo: a questão é saber se os excipientes adicionados às

vitaminas, modificam o caráter de vitaminas e as tornam aptas para uma destinação específica. No Acórdão 3202-001.161 prevaleceu a Solução de Consulta (posição 2936 - vitaminas), pois os excipientes não as modificaram e as preparações classificáveis na posição 2309 são complexas (misturas). Já no Acórdão n. 3803-004.436 prevaleceu o laudo oficial (2309 - preparações destinadas à ração para animais), pois os excipientes modificaram o caráter de vitaminas; as composições dos produtos periciados não eram exatamente iguais aos produtos das consultas; e o contribuinte não comprovou que era vinculado à entidade consulente. Em ambos não há notícia de recurso especial na página de andamentos processuais do CARF.

Acórdão n. 301-33.366: o contribuinte importou unidades evaporadoras e condensadoras em separado e no processo de revisão aduaneira o fisco percebeu que se tratava de importação fracionada e dissimulada de aparelhos de ar condicionado do tipo split. O acórdão manteve a reclassificação fiscal com base na RGI-2A por entender que se tratava da importação de aparelhos do tipo split desmontados. Elementos decisivos: existência de laudo técnico atestando que o conjunto constitui um aparelho de ar condicionado; evaporadoras e condensadoras importadas em DI diferentes, mas embarcadas no mesmo container. Existe menção de recurso especial na página de andamento processual do CARF, sem informação quanto ao resultado do julgamento.

Acórdão CSRF/03-06.161: versou sobre o enquadramento de um bem de produção no Ex 001 do código 8419.32.00. Laudos periciais elaborados pelo fisco e a pedido do CARF constataram que o produto foi importado desmontado e incompleto, mas que mesmo nessa condição possuía as características essenciais do equipamento completo. A Fazenda Nacional alegou que uma parte do equipamento foi adquirida no mercado interno e que o texto do Ex pretendido só se aplicava ao produto completo. O contribuinte entendia que a RGI-2A garantia seu direito de incluir o equipamento na exceção tarifária. A CSRF, com base nos dois laudos técnicos, enquadrou o produto na exceção tarifária pretendida pelo contribuinte aplicando a RGI-2A. Elemento decisivo: existência de laudos técnicos caracterizando perfeitamente a mercadoria.

Acórdão n. 3302-00.615: reclassificação de "Kits para bicicletas", classificados pelo contribuinte como partes e peças de bicicletas. O fisco entendeu que os "Kits para bicicletas" constituíam uma bicicleta completa, mas desmontada, e enquadrou o produto na posição destinada a bicicletas completas com base na RGI-2A. O colegiado manteve a reclassificação efetuada pelo fisco. Elemento decisivo: notas fiscais de saída descrevendo as composições dos "kits". Há notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF, sem informação quanto ao julgamento.

Acórdão n. 3202-00.317: reclassificação de "Kits de componentes eletrônicos e peças", importados na modalidade CDK (completamente desmontados). O contribuinte classificou os produtos separadamente, cada um em seu código específico. A fiscalização reenquadrou cada um dos "kits" na posição que abrigava o produto montado com base na RGI-2A. O acórdão manteve o auto de infração. Elemento decisivo: declaração do contribuinte no sentido de que os componentes importados compunham todas as peças necessárias e exclusivas à produção do equipamento montado. Não há notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF.

Acórdão n. 202-08.760: reclassificação de "polias" inacabadas (não usinadas) do código 7325.10.000, como obras de ferro e aço para o código 8483.50.0000 - polias, com base na RGI-2A. Elemento decisivo: a presença de fotografias dos produtos nos autos, que confirmaram tratar-se de polias não acabadas. Há notícia de interposição de recurso especial, mas não há informação sobre seu julgamento na página de andamentos processuais do CARF.

Acórdão n. 303-29.914: reclassificação fiscal do produto denominado "Kit multimídia", por aplicação da RGI-3B. O produto é constituído por um alto-falante e um amplificador, cada qual passível de ser enquadrado em posição própria. Com base em laudo técnico, o colegiado formou sua convicção no sentido de que a característica essencial era conferida pelo alto-falante. Elemento decisivo: laudo técnico descrevendo a composição e funções do produto. Não há notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF.

Acórdão n. 3301-002.063: tratou da reclassificação fiscal do produto "Impressora Multifuncional". O contribuinte vinha classificando o produto no código 8471.6029 - outras impressoras com velocidade inferior a 30 páginas por minuto. A fiscalização enquadrou o produto no código 9009-2100, como aparelhos de fotocópia, por sistema óptico ou por contato, com base no ADI SRF n. 7, de 26/07/2005. A interpretação oficial é de que não há como se determinar qual é a função essencial da impressora com três funções (impressora, escâner e copiadora). Assim, não sendo possível aplicar as RGI-3A e 3B, deve ser aplicada a RGI-3C, classificando-se o produto no último código numérico possível. Com base em laudo técnico do IPT e em entendimento exarado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, o colegiado afastou a aplicação do ADI SRF n. 7/2005, por entender que a característica essencial desse produto é dada pela função de impressora, uma vez que ninguém adquire um produto desse tipo pensando em utilizá-lo como copiadora ou escâner, mas sim para acoplá-lo ao seu computador pessoal. Não há notícia de recurso especial na página de andamento processual do CARF.

Acórdão n. 3801-002.183: versou sobre a reclassificação do produto denominado "Kit promocional", contendo sandálias femininas infantis "funny music" (6402.9900) e um rádio (8527.1990). O contribuinte deu saída aos dois produtos em conjunto como se fosse um sortido, classificando o conjunto na posição 6402.9900, por entender que a sandália seria o produto principal do kit. A fiscalização entendeu que o conjunto não caracteriza um sortido e tributou os produtos separadamente, cada qual em sua classificação própria. Segundo o acórdão, a aplicação da RGI-3B está condicionada ao fato de o sortido ter uma característica essencial e satisfazer uma necessidade específica, conforme disposto nas considerações à Regra Geral n. 3 das Notas Explicativas ao Sistema Harmonizado. O kit formado por um rádio e uma sandália não possui uma característica essencial e tal conjunto não se destina a satisfazer uma necessidade específica. Assim, não se caracterizando como um sortido, cada produto do kit deve seguir seu regime próprio de classificação pela RGI-1, sendo inaplicável ao caso a RGI-3B. Elemento decisivo: a descrição do produto, que permitiu estabelecer se o conjunto constituía ou não um sortido. Na página de andamento processual do CARF existe notícia de recurso especial do contribuinte em fase de exame de admissibilidade.

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Aplicação RGI)
3202-001.161	BASF SA	23/abr/14	2ªTO/2ªC/ 3ªSEJUL	Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente - F)	RGI 1 e 6, RGC1
				Tatiana Midori Migiyama (Relatora - C)	RGI 1 e 6, RGC1
				Charles Mayer de Castro Souza (F)	RGI 1 e 6, RGC1
				Thiago Moura de Albuquerque Alves (C)	RGI 1 e 6, RGC1
301-33.366	FUJITSU GENERAL DO BRASIL LTDA.	09/nov/06	1ª Câmara/ 3º Conselho	Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	RGI-2A
				Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Relatora - F)	RGI-2A
				Luiz Roberto Domingo (C)	RGI 1 e 6, RGC-1
				José Luiz Novo Rossari (F)	RGI-2A
				Atalina Rodrigues Alves (C)	RGI-2A
				Davi Machado Evangelista (Suplente - C)	RGI-2A
				Valmar Fonsêca de Menezes (F)	RGI-2A
				Susy Gomes Hoffmann (C)	RGI-2A
				Carlos Henrique Keaser Filho	Ausente
CSRF/03-06.161	AFISA BRASIL S/A	29/out/08	3ª T CSRF	Antonio Praga (Presidente - F)	RGI-2A
				Susy Gomes Hoffmann (Relatora - C)	RGI-2A

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Aplicação RGI)
				Judith do Amaral Marcondes (F)	Não informado.
				Nilton Luiz Bartoli (Substituto - C)	RGI-2A
				Maria Cristina Roza da Costa (F)	Não informado.
				Luciano Lopes de Almeida Moraes (Convocado - C)	RGI-2A
				Antonio Carlos Guidoni Filho (Substituto do vice-presidente - C)	RGI-2A
				Anelise Daudt Prieto (F)	Não informado
				Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (C)	Ausente
				Nanci Gama (C)	Ausente
3302-00.615	R. DAMÁSIO	30/set/10	2ªTO/3ªC/ 3ªSEJUL	Walber José da Silva (Presidente - F)	RGI-2A
				Fabiola Cassiano Keramidas (Relatora - C)	RGI-2A
				Alan Fialho Gandra (Redator designado - F)	RGI-2A
				José Antônio Francisco (F)	RGI-2A
				Alexandre Gomes (C)	RGI-2A
				Gileno Gurjão Barreto (C)	RGI-2A
3202-00.317	CIANET INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.	07/jul/11	2ªTO/2ªC/ 3ªSEJUL	José Luiz Novo Rossari (Presidente e relator - F)	RGI-2A
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	RGI-2A
				Rodrigo Cardozo	RGI-2A

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Aplicação RGI)
				Miranda (C)	
				Gilberto de Castro Moreira Junior (C)	RGI-2A
				Mara Cristina Sifuentes (F)	RGI-2A
				Wilson Sampaio Sahade Filho (C)	RGI-2A
202-08.760	FULIG FUNDIÇÃO DE LIGAS LTDA.	23/out/96	2ª Câmara/2º Conselho	Otto Cristiano de Oliveira Glasner (Presidente - F)	RGI-2A
				Tarásio Campelo Borges (Redator designado - F)	RGI-2A
				Oswaldo Tancredo de Oliveira (Relator - C)	RGI-2A
				Antonio Carlos Bueno Ribeiro (F)	RGI-2A
				Daniel Corrêa Homem de Carvalho (C)	RGI-2A
				José de Almeida Coelho (F)	RGI-2A
				José Cabral Garofano (C)	RGI-2A
				Antonio Sinhiti Myasava (C)	RGI-2A
303-29.914	DVANCED PIRACY COMERCIAL LTDA.	18/set/01	3ª Câmara/3º Conselho	João Holanda Costa (Presidente e relator - F)	RGI-3B
				Anelise Daudt Prieto (F)	RGI-3B
				Zenaldo Loibman	RGI-3B
				Paulo de Assis (C)	RGI-3B
				Irineu Bianchi (C)	RGI-3B
				Manoel D'Assunção Ferreira Gomes (C)	RGI-3B
				Carlos Fernando	RGI-3B

Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/Turma	Votos	
				Conselheiro	Posicionamento Adotado (Aplicação RGI)
				Figueiredo Barros (F)	
3301-002.063	EPSON DO BRASIL AS	25/set/13	1ªTO/3ªC/ 3ªSEJUL	Rodrigo Da Costa Pôssas (Presidente - F)	RGI-3B
				Antônio Lisboa Cardoso (Relator - C)	RGI-3B
				José Adão Vitorino de Moraes (F)	RGI-3B
				Andrada Marcio Canuto Natal (F)	RGI-3B
				Bernardo Motta Moreira	RGI-3B
				Maria Teresa Martínez López (C)	RGI-3B
3801-002.183	CALÇADOS AZALEIA S/A	23/out/13	1ªTE/3ª SEJUL	Flávio de Castro Pontes (Presidente e relator - F)	RGI-3B
				Sidney Eduardo Stahl (C)	RGI-3B
				José Luiz Feistauer de Oliveira (F)	RGI-3B
				Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (C)	RGI-3B
				Marcos Antônio Borges (F)	RGI-3B
				Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (C)	RGI-3B

5. Aplicação da Multa em caso de observância de decisão de última instância administrativa, em face do disposto no art. 76, II da Lei 4.502/64⁹²⁷

Apesar de este tema estar presente nas discussões ocorridas durante os julgamentos, ao analisar a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do CARF, encontramos apenas seis julgados tratando expressamente do assunto.

927. Susy Gomes Hoffmann.

O artigo 76 da Lei 4.502/64 prevê que “não serão aplicadas penalidades: II – enquanto prevalecer o entendimento – aos que tiverem agido ou pago o imposto: a) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte ou interessado; b) de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte; c) de acordo com interpretação fiscal constante de circulares, instruções, portarias, ordens de serviço e outros atos interpretativos baixados pelas autoridades fazendárias competentes.”

A Lei 4.502/64 dispõe sobre o Imposto sobre o Consumo, posteriormente substituído pelo IPI. Importante registrar que o artigo citado continua válido, vigente e eficaz.

A pesquisa no site do CARF foi feita para o período de 01/2000 a 01/2016, acesso realizado dia 14 de janeiro de 2016, com as palavras “decisão e irrecorrível e multa”, “decisão e irrecorrível e IPI”, “76 e 4502” e “76 e 4.502”.

Na primeira pesquisa foram indicados 21 acórdãos, na segunda pesquisa foram indicados 9 acórdãos, na terceira foi indicado apenas 1 acórdão e na quarta pesquisa apareceram 30 acórdãos; porém, que tratam do tema deste artigo, podemos citar apenas os seguintes Acórdãos: n. 2202-00.142, n. 3302-001.827, n. 202-12.509, n. 301-33.872, n. 3301-001.909 e n. 3403-003.323.

Destes Acórdãos, apenas os n. 3301-001.909 e n. 3403-003.323 foram contrários à aplicação do artigo 76, II da Lei 4.502/64, mas com fundamentos diversos, como indicaremos a seguir.

Iniciaremos pelos Acórdãos que acolheram a aplicação do dispositivo previsto no artigo 76, II da Lei 4.502/64.

O Acórdão n. 2202-00.142 seguiu o entendimento segundo o qual a multa deveria ser afastada em razão da observância pelo contribuinte de interpretação à legislação dada pela CSRF do então Conselho de Contribuintes. Desta forma, seguindo o quanto previsto no citado artigo 76, II da Lei 4.502/64, o fundamento adotado pela Turma Julgadora foi no sentido de que o contribuinte não poderia ter sido apenado por ter seguido uma orientação indicada numa decisão administrativa irrecorrível, oriunda de um processo administrativo fiscal e emanada do Tribunal Administrativo, no caso tais decisões tinham sido proferidas pela 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Assim, foi aplicado o previsto no citado dispositivo legal.

Os Acórdãos n. 202-12.509 e n. 3302-001.827 tratam do afastamento da multa em razão da observância pelo contribuinte de interpretação à legislação em razão de posicionamento externado pela Receita Federal do Brasil em processos de consulta em que os contribuintes não eram os interessados.

Nestes dois casos, os contribuintes adotaram a interpretação dada pela própria Receita Federal; todavia, nos dois casos, os contribuintes não eram os interessados nos processos de consulta. Ocorre que a lei é clara no sentido de indicar que não se aplica a penalidade, quando o contribuinte segue o entendimento dado em decisão oriunda de processo da qual, mesmo que não seja parte ou o interessado.

Enfim, nestes três casos foi constatado que a empresa objeto da fiscalização, teria agido de acordo com a interpretação dada em decisão irrecorrível, da qual apesar de

não fazer parte dos processos que originaram tal decisão, optou por observar o quanto previsto naquelas decisões. Importante registrar que os julgadores tiveram, em todos os três casos citados, a cautela de observar o período em que a decisão foi prolatada de forma irrecorrível, eventualmente o tempo de sua vigência (especialmente para os casos de consulta) e foi feita a comparação com o período lançado.

No Acórdão n. 301-33.872 há a expressa menção à previsão legal trazida pelo artigo 76, II da Lei n. 4.502/64 para cancelar a observância pelo contribuinte de decisão proferida em processo de consulta da qual o contribuinte não era o interessado. No caso a multa não foi afastada por não ter sido objeto do recurso (o contribuinte pagou a multa), mas foi mencionado no acórdão que deveria ser afastada caso fosse objeto do recurso.

Por outro lado, os Acórdãos n. 3301-001.909 e n. 3403-003.323 não acolheram a previsão do artigo 76, II da Lei n. 4.502/64. No primeiro caso, o fundamento, em síntese, foi no sentido de que a decisão irrecorrível deve ser uniforme para justificar a aplicação do citado dispositivo legal. No segundo caso, o fundamento foi no sentido de que o citado dispositivo teria sido tacitamente revogado com a entrada em vigor do Código Tributário Nacional, em especial a norma veiculada pelo artigo 100, inciso II. Vejamos com um pouco mais de detalhe os dois Acórdãos.

O Acórdão n. 3301-001.909, que trouxe o entendimento pela não aplicação, ao caso, do citado artigo 76, II da Lei n. 4.502/64 foi decidido pelo voto de qualidade, o que indica, que, neste caso, o tema restou controverso. No caso, o voto vencedor trouxe a seguinte questão: para que uma decisão irrecorrível possa ser o parâmetro para o contribuinte fazer a interpretação da lei, esta decisão deve ser uniforme. No voto vencido, o relator apontou que o contribuinte teria seguido decisões irrecorríveis do então Conselho de Contribuintes, decisões estas emanadas da 2ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. O voto vencedor, por sua vez, demonstra que apesar de, efetivamente, haver decisões administrativas irrecorríveis no sentido de indicar a mesma interpretação da lei feita pelo contribuinte, foram proferidas, no mesmo período, decisões irrecorríveis emanadas pelo Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sentido contrário. Deste modo o voto vencedor demonstrou que não havia “uniformidade” da decisão irrecorrível que o contribuinte tomou como norte para interpretação da lei e esta falta de uniformidade, não permitiria a aplicação do previsto no artigo 76, II da Lei n. 4.502/64.

O Acórdão n. 3403-003.323 que teve unanimidade de votos no entendimento colacionado, percorreu outro caminho para não aplicar o citado dispositivo legal. Restou entendido no julgado que o referido dispositivo afasta a aplicação de penalidades quando o contribuinte segue a interpretação dada por meio de uma decisão administrativa irrecorrível, além de ter reconhecido que à época dos fatos havia, realmente, decisões irrecorríveis que permitiam a tomada de crédito de IPI de produtos isentos; porém, no julgado, prevaleceu o entendimento de que com o advento do CTN em outubro de 1966, o artigo 100, inciso II, disciplinou de forma diversa a dispensa de penalidades para estes casos, exigindo que a decisão administrativa tivesse eficácia normativa, de tal modo que foi revogado tacitamente o artigo 76, II da Lei n. 4.502/64.

Por fim, observamos que todos os acórdãos trataram de lançamento de IPI, em nenhum dos acórdãos houve vinculação da decisão a outros tributos federais, tendo sempre sido feita a menção expressa ao dispositivo legal – artigo 76, II da Lei n. 4.502/64.

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/ Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Aplicação de Multa em face do art. 76, II da Lei n. 4.502/64)
2202-00.142	ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S.A.	03/jun/09	2ªTO/2ªC/3ª SEJUL	Nayra Bastos Manatta (Presidente - F)	Afasta a multa
				Sílvia de Brito Oliveira (Relatora - F)	Afasta a multa
				Júlio César Alves Ramos (F)	Afasta a multa
				Arno Jerke Júnior (Suplente - C)	Afasta a multa
				Arno Jerke Júnior (Suplente - C)	Afasta a multa
				Rodrigo Bernardes de Carvalho (C)	Afasta a multa
				Ali Zraik Júnior (C)	Afasta a multa
				Leonardo Siade Manzan (C)	Afasta a multa
202-12.509	FORJAS TAURUS AS	18/out/00	2ª Câmara/ 2º Conselho	Marcos Vinicius Neder de Lima (Presidente - F)	Afasta a multa
				Antonio Carlos Bueno Ribeiro (Relator - F)	Afasta a multa
				Osvaldo Aparecido Lobato (Suplente - C)	Afasta a multa
				Henrique Pinheiro Torres (Suplente - F)	Afasta a multa
				Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente - C)	Afasta a multa
				Maria Teresa Martínez	Afasta a multa

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/ Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Aplicação de Multa em face do art. 76, II da Lei n. 4.502/64)
				(C)	
				Luiz Roberto Domingo (C)	Afasta a multa
				Adolfo Montelo (F)	Afasta a multa
3302-001.827	PENHA PAPEIS E EMBALAGENS LTDA.	27/set/12	2ªTO/3ª C/ 3ªSEJUL	Walber José da Silva (Presidente - F)	Mantém a multa
				Alexandre Gomes (Relator - C)	Afasta a multa
				José Antonio Francisco (F)	Mantém a multa
				Fabiola Cassiano Keramidas (C)	Mantém a multa
				Maria da Conceição Arnaldo Jacó (F)	Mantém a multa
				Fábia Regina Freitas (C)	Afasta a multa
301-33.872	SOCIEDADE TÉCNICA E INDUSTRIAL DE LUBRIFICANTES SOLUTEC LTDA.	22/mai/07	1ª Câmara/3º Conselho	Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente - F)	Multa não foi objeto de recurso
				Susy Gomes Hoffmann (Relatora- C)	Multa não foi objeto de recurso
				José Luiz Novo Rossari (F)	Multa não foi objeto de recurso
				George Lippert Neto (C)	Multa não foi objeto de recurso
				Adriana Giuntini Viana (C)	Multa não foi objeto de recurso
				Irene Souza da Trindade Torres (F)	Multa não foi objeto de recurso
				Luiz Roberto Domingo (C)	Multa não foi objeto de recurso

				Votos	
Acórdão n.	Contribuinte	Data da Sessão	Câmara/ Turma	Conselheiro	Posicionamento Adotado (Aplicação de Multa em face do art. 76, II da Lei n. 4.502/64)
				Valmar Fonsêca de Menezes (F)	Multa não foi objeto de recurso
3301-001.909	ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S.A.	25/jun/14	1ªTO/3ªC/ 3ªSEJUL	Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente - F)	Mantém a multa
				Antônio Lisboa Cardoso (Relator - C)	Afasta a multa
				Andrada Márcio Canuto Natal (Redator designado- F)	Mantém a multa
				José Adão Vitoriano de Moraes (F)	Mantém a multa
				Bernardo Motta Moreira (C)	Afasta a multa
				Fábia Regina Freitas (C)	Afasta a multa
3403- 003.323	SPAIPA INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS LTDA.	15/out/14	3ªTO/4ªC/ 3ªSEJUL	Antonio Carlos Atulim (Presidente e Relator - F)	Mantém a multa
				Alexandre Kern (F)	Mantém a multa
				Domingos de Sá Filho (C)	Mantém a multa
				Rosaldo Trevisan (F)	Mantém a multa
				Luiz Rogério Sawaya Batista (C)	Mantém a multa
				Ivan Allegretti (C)	Mantém a multa

6. Conclusão

As decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes e, mais recentemente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF relativas aos temas pertinentes ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI propostos no presente capítulo, de um modo geral, evoluíram de acordo com o entendimento manifestado em última

instância judicial, no âmbito do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, como se observa nas decisões que tratam do direito ao crédito nas aquisições de matérias primas em regime de isenção, alíquota zero e de produtos não tributados – NT e de inclusão na base de cálculo do crédito presumido instituído pela Lei n. 9.363/96 de aquisições advindas de pessoas físicas e cooperativas e, ainda, nos casos envolvendo o termo final de vigência do crédito-prêmio de exportação.

Também foram adotadas como razão de decidir as orientações expedidas pela administração tributária, como nos casos em que foram analisados o conceito de matérias-primas e de produtos intermediários para fins de reconhecimento de créditos básicos e o conceito de praça limitado ao município, para fins de cálculo do valor tributável envolvendo operações praticadas entre empresas interdependentes.

As manifestações das autoridades fiscais repercutiram de igual modo na solução de casos envolvendo o enquadramento de produtos na tabela de classificação fiscal para fins de determinação das alíquotas aplicáveis e nos casos de afastamento da multa em decorrência da observância pelo contribuinte do entendimento manifestado pela administração.